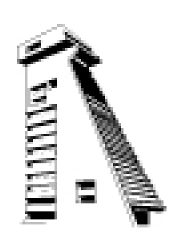
El Sistema Tributario Costarricense

Contribuciones al debate nacional





Contraloría General de la República
Costa Rica

Publicado por la Contraloría General de la República
Apdo. 1179-1000, San José, Costa Rica.
Teléfono: (506) 220-3120, fax: (506) 220-4385
Sitio: http://www.cgr.go.cr/

Diseño, diagramación e impresión: Publicaciones, CGR.

Corrección de estilo: María Teresa Machín de Oñoro.

336.2
C8372s

Costa Rica. Contraloría General de la República. División de Fiscalización Operativa y Evaluativa. Área de Ingresos Públicos. El sistema tributario costarricense: contribuciones al debate nacional / Contraloría General de la República: editado por Fernando Herrero Acosta. – 1. ed. – San José, C.R.: Publicaciones Contraloría General de la República, 2002.
p. 619.

ISBN 9968-9414-1-7

1.POLÍTICA FISCAL 2.HACIENDA PÚBLICA 3.RENTAS PÚBLICAS 4.IMPUESTOS 5.ARANCELES DE ADUANA - LEGISLACIÓN 6.DERECHO FISCAL - LEGISLACIÓN 7.ADMINISTRACIÓN Y PROCEDIMIENTOS DE IMPUESTOS 8.PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA 9.GASTOS PÚBLICOS I. Herrero Acosta, Fernando, ed. II. Título.

© Contraloría General de la República
San José, Costa Rica
Segunda edición, setiembre 2002

No se permite la reproducción total o parcial de este libro, sin la autorización escrita de la Contraloría General de la República.

Este es un documento de la Contraloría General de la República elaborado con el apoyo de especialistas, y no necesariamente el contenido de los capítulos reflejan la posición de la Contraloría General de la República.

CAPITULO 1
EL SISTEMA TRIBUTARIO Y ADUANERO
UNA VISIÓN DE CONJUNTO 3

CAPITULO 2:
EFICIENCIA Y EQUIDAD EN EL SISTEMA TRIBUTARIO
COSTARRICENSE 81

CAPITULO 3:

CAPITULO 4:

CAPITULO 5:

CAPITULO 6:
RENDICIÓN DE CUENTAS
SOBRE INGRESOS TRIBUTARIOS 361

CAPITULO 7:

SIGLAS

A

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AFI	Area de Fiscalización de Ingresos Públicos
AID	Agencia Interamericana de Desarrollo
ALCA	Area de Libre Comercio de las Américas
ANAA	Asociación Nacional de Agentes de Aduana
ANEP	Asociación Nacional de Empleados Públicos y Privados
AT	Administración tributaria

B

BANHVI	Banco Hipotecario de la Vivienda
BCCR	Banco Central de Costa Rica
BCIE	Banco Centroamericano de Integración Económica
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
BUDHA	Buscador de Documentos Hacendarios

C

CAT	Certificado de Ahorro Tributario
CAUCA II y III	Código Aduanero Uniforme Centroamericano II y III
CBP	Código de Buenas Prácticas de Transparencia Fiscal
CCSS	Caja Costarricense de Seguro Social
CGR	Contraloría General de la República
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
CID-GALLUP	Consultoría Interdisciplinaria en Desarrollo-Gallup S.A.
CLACDS	Centro Latinoamericano para la Competitividad y el Desarrollo Sostenible
CNPT	Código de Normas y Procedimientos Tributarios
CODESA	Corporación Costarricense de Desarrollo
COMEX	Comercio Exterior
COMIECO	Consejo de Ministros de Integración Económica
CONAVI	Consejo Nacional de Vialidad
CORBANA	Corporación Bananera Nacional
CORMAR	Corredores Marítimos y Aduaneros

D

DFOE	División de Fiscalización Operativa y Evaluativa
DGA	Dirección General de Aduanas
DGAI	Dirección General de Auditoría Interna, Ministerio de Hacienda
DGH	Dirección General de Hacienda
DGPN	Dirección General de Presupuesto Nacional
DGT	Dirección General de Tributación

E

EDDI	Elaboración Digital de Declaraciones de Impuestos
EEUU	Estados Unidos de América
EFS	Entidades Fiscalizadoras Superiores

F

FLACSO	Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales
FMI	Fondo Monetario Internacional
FODESAF	Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares
FOI	Freedom of Information Act (Libertad de Información)
FONAFIFO	Fondo Nacional de Financiamiento Forestal
FUCE	Fundación de Cooperación Estatal

G

GATT	Acuerdo General de Aranceles y Comercio

I

IADB	International American Development Bank
ICE	Instituto Costarricense de Electricidad
ICT	Instituto Costarricense de Turismo
IDH	Indice de Desarrollo Humano
IFAM	Instituto de Fomento y Asesoría Municipal
IMAS	Instituto Mixto de Ayuda Social
INA	Instituto Nacional de Aprendizaje
INCAE	Instituto Centroamericano de Administración de Empresas
INEC	Instituto Nacional de Estadística y Censos
INS	Instituto Nacional de Seguros
INTEL	Integrated Electronic
IRAS	Autoridad de Ingresos Internos de Singapur
IVA	Impuesto al Valor Agregado

L

LAF	Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos
LGAP	Ley General de Administración Pública
LOCGR	Ley Orgánica de la Contraloría General de la República

M

MERCOSUR	Mercado Común del Cono Sur
MH	Ministerio de Hacienda
MIDEPLAN	Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica
MOPT	Ministerio de Obras Públicas y Transportes

N

NAFTA	North American Free Trade Agreement
NAUCA II	Nomenclatura Arancelaria Uniforme Centroamericana II
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad

O

OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OEA	Organización de Estados Americanos
OLACEFS	Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores
OMC	Organización Mundial de Comercio

P

PAO	Plan Anual Operativo
PGR	Procuraduría General de la República
PIB	Producto Interno Bruto
PMA	Programa de Modernización Aduanera
PMAT	Programa de Modernización de la Administración Tributaria
PROCOMER	Promotora de Comercio Exterior

R

RACSA	Radiográfica Costarricense S.A.
RECAUCA	Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano
RECOPE	Refinadora Costarricense de Desarrollo
RUC	Registro Unico de Contribuyentes

S

SI/LUCIA	Sistema Informático (Nominado "Lucía") Sistema Informática para el Control de las operaciones aduaneras de importación, exportación y tránsito de mercancías en territorio uruguayo
SIA	Sistema de Información Aduanero
SICONTRA	Sistema de Control de Tránsito
SIECA	Secretaría de Integración Centroamericana
SIECA	Secretaría de Integración Económica Centroamericana
SIIAT	Sistema Integral de Información para la Administración Tributaria
SINE	Sistema Nacional de Evaluación
SNA	Servicio Nacional de Aduanas

T

TAN	Tribunal Aduanero Nacional
TFA	Tribunal Fiscal Administrativo
TICA	Tecnología de Información para el Control Aduanero

U

UCCAEP	Unión Costarricense de Cámaras y Asociaciones de la Empresa Privada
UNIMER	Unidad de Investigación y Mercadeo
UPA	Unión Nacional de Pequeños y Medianos Agricultores

W

WEF	Foro Económico Mundial

Presentación

Me es muy grato presentar este libro, el primer producto en su tipo de la Contraloría General de la República, pues ha sido generado por ella con el concurso de varios especialistas nacionales, como un apoyo necesario y valioso para el ejercicio de las funciones más esenciales de la institución.

El contexto en el que surgió

La idea de promover esta publicación surgió a finales del año 2001, en el contexto de la reforma organizacional de la Contraloría General iniciada en 1998. A lo largo de ese intenso proceso de reorganización, la institución ha experimentado un profundo reajuste de su estructura y de sus funciones, orientado por un nuevo conjunto de principios estratégicos muy actualizado. El nuevo modelo de la Contraloría General se caracteriza por los siguientes objetivos estratégicos:

Un estilo de fiscalización superior, centrado en la coordinación y la orientación general del sistema nacional de fiscalización[1].

Un seguimiento sistemático a los cambios en el entorno estatal, nacional y mundial, y un proceso de renovación permanentemente para adaptarse a esos cambios, con el propósito de cumplir a cabalidad con la misión que se le ha encomendado.

Una concepción de la fiscalización del quehacer público como un sistema único, que permea el Estado costarricense y sus relaciones con la sociedad.

Una institución que procura que la administración de la hacienda pública se efectúe con criterios de efectivad, legalidad y transparencia.

Una fiscalización que persigue que los fondos públicos sean utilizados en la producción de bienes y servicios de calidad, que satisfagan las necesidades de la ciudadanía.

Un mayor desarrollo e integración de la rendición de cuentas y de la participación ciudadana, como ejes centrales del sistema nacional de fiscalización.

---

1 Algunos especialistas han tomado prestada una analogía común en el medio financiero para referir a la Contraloría moderna como un ente fiscalizador de segundo piso.

Procesos con un uso intensivo, generalizado e integrado de las modernas tecnologías informáticas.

En medio de ese proceso de renovación, la Contraloría advirtió que era indispensable sustentar la puesta en práctica de sus nuevas funciones y prioridades, en una fuente de conocimientos actualizados y especializados, que deberían obtenerse con la contribución de expertos nacionales y extranjeros. Para solventar esa necesidad, se recurrió a la facultad que tiene la institución de efectuar auditorías especiales sobre la labor de las instituciones públicas[2], a fin de promover estudios sobre temáticas importantes de la hacienda pública. La primera opción para realizar este tipo de estudios se presentó en el tema de la fiscalización de los ingresos públicos.

Un insumo valioso para la fiscalización de los ingresos públicos

En el contexto del proceso de reorganización, se evidenció la necesidad de fortalecer las actividades de control en un campo tan vital para el desarrollo nacional como el de los ingresos públicos[3]. Tradicionalmente, la Contraloría General ha centrado grandes esfuerzos en la fiscalización del gasto público, mientras que la fiscalización de los ingresos del gobierno tenía un menor grado de desarrollo. Después de revalorizar esta tarea, a finales del año 2000 se creó el Área de Fiscalización de Ingresos Públicos en la División de Fiscalización Operativa y Evaluativa.

Con la creación de esta nueva área, se pretende que la Contraloría General sea más efectiva en la tarea de suministrar a la sociedad costarricense información confiable y actualizada sobre la forma en que el Estado obtiene y distribuye sus ingresos. A medida que avance en este terreno, la Contraloría contribuirá para que los Poderes del Estado, las instituciones públicas y las organizaciones de ciudadanos realicen análisis, lleguen a acuerdos, hagan correcciones y adopten decisiones, con el objetivo de mejorar los procesos de obtención de los recursos públicos, a la luz de los principios fundamentales de financiación, eficiencia, equidad, factibilidad y honestidad.

---

2 Artículo 21 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

3 La fiscalización de los ingresos públicos es una de las funciones de la institución definidas en su Ley Orgánica. El artículo 25 dice lo siguiente: "La Contraloría General de la República podrá fiscalizar si los responsables dentro de la administración activa, encargados de la determinación, gestión de cobro, percepción, custodia y depósito de las rentas y de otros fondos públicos, cumplen a cabalidad con sus funciones."

El actuar en esta dirección le permitirá al Estado incrementar en forma significativa su capacidad de rendir cuentas a los ciudadanos sobre la forma en que se recaudan y se distribuyen los impuestos y otros ingresos públicos. La ciudadanía, por su parte, contará con mayores opciones -y con más disposición- para pedirle cuentas a los Poderes de la República y a otras entidades del Sector Público.

La estrategia para fortalecer el Área de Fiscalización de Ingresos Públicos se basa en tres componentes principales: un equipo interdisciplinario de profesionales altamente calificados y especializados, el acceso al conocimiento de expertos, y el uso de sistemas de información especializados. Además, se definió como prioritaria el área de ingresos tributarios del Gobierno Central, debido a su importancia cuantitativa y cualitativa para el funcionamiento de la Administración Pública.

La elaboración de este libro propició múltiples aportes, especialmente útiles para concretar la estrategia mencionada. El proceso generó un conjunto de insumos concretos para el trabajo del Área -enfoques conceptuales, modelos de análisis, prioridades de acción, capacitación y desarrollo de destrezas técnicas- que la han colocado en una situación muy ventajosa para el desempeño de sus labores.

Una contribución al debate nacional

Este libro no se pensó sólo como un instrumento de desarrollo institucional interno, sino también como una contribución a la discusión nacional sobre el sistema tributario. Hay que tomar en cuenta que una publicación como esta permite enriquecer el clima de discusión y de toma de decisiones acerca de los asuntos relacionados con la cuestión tributaria. Se puede aquilatar mejor el valor de este aporte si se recuerdan los grandes retos que enfrenta nuestro país en el terreno fiscal. Por ejemplo, en el año 2000, el déficit financiero del Gobierno Central fue de aproximadamente un 3,0% del Producto Interno Bruto. Eso significa que al gobierno le hicieron falta más de ciento cincuenta mil millones de colones para cerrar la brecha entre los ingresos y los gastos. Esa es una enorme cantidad de recursos financieros para una economía como la nuestra. Y las proyecciones actuales no apuntan hacia la reducción, sino más bien hacia un gran ensanchamiento de esa brecha (se proyecta un poco más del 4% del PIB en el presente año). Si traducimos estos datos en términos de la calidad de vida de nuestros ciudadanos, tendremos que decir que si las finanzas nacionales continúan comportándose según las tendencias actuales, las instituciones públicas tendrán cada vez más dificultades para ofrecer servicios de salud y educación con calidad y cobertura crecientes, para mejorar la red nacional de carreteras y

caminos, para garantizar la seguridad ciudadana que todos merecemos o para mantener un sistema de pensiones sólido y estable. Y debemos añadir que ese nivel de déficit enfrenta a nuestro país a altos riesgos de crisis financieras, donde los más perjudicados serán los costarricenses más pobres y vulnerables. Las reflexiones de este tipo han impulsado a quienes servimos en la Contraloría General de la República a intensificar la búsqueda de aportes al análisis y a la solución de las limitaciones propias del sistema tributario nacional, desde los ámbitos de competencia de la institución.

A juzgar por la calidad y el carácter comprensivo de los estudios expuestos en el libro, pensamos que la contribución será significativa. Hoy podemos ofrecer al país un producto muy importante y de gran trascendecia, y comprensivo, para analizar a profundidad y desde distintos ángulos, aspectos fundamentales del sistema tributario costarricense.

Hay un beneficio adicional en la publicación de este libro, que reside en su contribución al conocimiento del tema tributario por parte de la ciudadanía costarricense. En la medida en que los representantes de las distintas organizaciones de ciudadanos aumenten su nivel de información y de análisis acerca de este tema, aumentará también su capacidad de hacer propuestas concretas y de pedir cuentas a los Poderes de la República y a las instituciones del Estado.

En síntesis, podemos decir que esta publicación –y el proceso que condujo a producirla- puede generar beneficios sociales en al menos tres ámbitos: el de la labor fiscalizadora de los ingresos públicos que realiza la Contraloría General, el de la toma de decisiones legislativas y gubernamentales en el terreno tributario y el de la rendición de cuentas ante la ciudadanía sobre los asuntos relacionados con ese campo.

Grandes retos nacionales en materia tributaria

Las siguientes son algunas de las principales conclusiones que se derivan de la lectura del libro y de los documentos de trabajo generados durante su elaboración:

Se constató que las transformaciones en la estructura tributaria realizadas por distintos gobiernos a partir de los años ochentas responden a una tendencia bastante coherente en el sentido de adaptar el sistema tributario al modelo de desarrollo que se ha venido construyendo en las últimas décadas. En otras palabras, que a pesar de la complejidad de nuestro sistema político -o tal vez, gracias a ella- el país ha sido capaz de reestructurar su sistema tributario con una

considerable dosis de sentido estratégico y de largo plazo. Esa es, sin duda, una conclusión muy estimulante.

Uno de los estudios muestra que, durante las tres últimas décadas, el tamaño del gasto público, medido en términos de su relación con respecto al Producto Interno Bruto, ha disminuido en aproximadamente tres puntos porcentuales. De esa forma, hemos llegado a tener un nivel de gasto público que, si se le compara internacionalmente, resulta bastante menor que el que corresponde a los países con un nivel de ingreso por habitante similar al de Costa Rica. También se encontró que, a pesar de que el gasto público se ha reducido y es más bien pequeño según la comparación internacional, si las tendencias actuales persisten, el déficit financiero del Gobierno Central tenderá a aumentar en los próximos años, hasta alcanzar una cifra cercana al 8% del Producto Interno Bruto. O sea, que las principales limitaciones de las finanzas públicas nacionales no están solo en el tamaño y la eficiencia del gasto sino en la insuficiencia de los ingresos.

Más allá de estas restricciones, la principal disyuntiva respecto al futuro del sistema tributario no es de tipo financiero, sino que gira alrededor de la decisión colectiva sobre el tipo de servicios que queremos los costarricenses. Los análisis de la carga tributaria presentados en el libro indican que su tamaño es insuficiente para sustentar un salto hacia un nivel superior de desarrollo económico, social y ambiental. Se llega a esta conclusión, cuando se compara la carga tributaria de Costa Rica con la de los países con un nivel de desarrollo humano similar, en términos del porcentaje de los productos internos brutos que representan esas cargas. En esos países, la carga tributaria es superior a la de Costa Rica. Se confirma entonces, que si la tendencia no varía, nuestro país no podrá invertir en los servicios públicos necesarios para mantener y elevar la calidad de vida de su población y la competitividad de las empresas que operan en su territorio.

Algunos estudios llaman la atención sobre las graves carencias de información, que impiden darle seguimiento a la evolución de ciertas características propias del sistema tributario costarricense, como la equidad de la estructura de ingresos y como los niveles de evasión en los distintos tipos de impuestos. El estudio muestra cierto grado de inequidad por niveles de ingresos, pero también advierte sobre las limitaciones de información que impiden hacer un análisis más preciso sobre este tema. En cuanto a la evasión, aunque sólo se encontraron datos parciales, es evidente que alcanza niveles considerables e inaceptables.

Otros de los estudios ofrecen una visión detallada y comprensiva de los marcos legales y los procesos de gestión de los tributos internos y los tributos captados en aduanas. Además de señalar los importantes vacíos de corte jurídico que aún subsisten, los resultados de esos análisis sugieren que los tomadores de decisiones y los órganos de control deben poner especial atención en los procesos de gestión de los tributos. En el área de tributos internos, la principal preocupación radica en la necesidad de culminar una reforma institucional que está muy adelantada y ya ofrece resultados al país. En el área de las aduanas -que captan casi la mitad de los ingresos tributarios del gobierno central- el panorama corresponde a una reforma que perdió el impulso y la orientación iniciales y a un proceso de gestión que requiere una profunda y urgente reorientación.

El libro incluye el primer análisis que se ha realizado sobre la cultura tributaria costarricense. Entre los ciudadanos hay un alto nivel de satisfacción respecto a la mayoría de los servicios públicos que reciben del Estado, y en particular, los servicios sociales. Este resultado indica que, en general, la población tiene una percepción positiva de la forma en que se gastan los impuestos. A ese hallazgo se suma el alto grado de legitimidad que tiene la Dirección General de Tributación ante la ciudadanía. También se aprecia que un porcentaje considerable de ciudadanos estaría dispuesto a pagar más impuestos, si estos estuvieran destinados a mejorar programas específicos. Sin embargo, esos mismos ciudadanos no consideran que la reducción del déficit fiscal sea una responsabilidad suya, y por lo tanto, se muestran reacios a pagar más impuestos con ese propósito. Por otra parte, el estudio constató que hay un significativo nivel de propensión a la evasión fiscal en un sector considerable de la ciudadanía. En síntesis, se puede decir que el análisis de la cultura tributaria revela que la población costarricense ostenta un sistema de valores y actitudes contradictorios, en donde coexisten la disposición a la solidaridad con los que tienen menos, con la tendencia a burlar la ley en ciertas ocasiones, con el fin de evadir el pago de algunos impuestos. Es evidente que aún nos queda mucho por avanzar para construir una cultura tributaria más solidaria y más democrática.

Fiscalización y rendición de cuentas

Desde la óptica de la Contraloría General, tienen una importancia primordial aquellos resultados que se relacionan directamente con las funciones de fiscalización y rendición de cuentas dentro del sistema tributario.

Los análisis sobre la rendición de cuentas en el sistema tributario indican que esta función está poco desarrollada en el país, en relación

con la situación de otras democracias avanzadas. Las recomendaciones de los autores apuntan a las oportunidades que tiene actualmente la administración pública para dar saltos de calidad en ese ámbito[4]. Pero, una vez más, conviene recordar que el desarrollo de la capacidad de una institución para rendir cuentas sobre su labor no depende tanto de los cambios legales, o de la creación de nuevas unidades operativas o nuevos sistemas de información, como del trabajo persistente y cuidadoso en todos los niveles, para construir culturas organizativas proclives al planeamiento, al seguimiento del desempeño, y a la acción transparente.

Los estudios muestran también que el papel central de la fiscalización dentro del sistema tributario se expresa en al menos dos dimensiones. En primer lugar, hay que considerar que la fiscalización es una de las tres funciones claves de la gestión tributaria, junto con la recaudación y la sanción de ilícitos. Si las entidades encargadas de recaudar los impuestos no fiscalizan adecuadamente la acción contributiva de los ciudadanos o no sancionan a los evasores, se genera un clima de impunidad que obstaculiza la recaudación. Los estudios señalan con claridad y detalle los aciertos y los vacíos que existen en este campo.

En segundo lugar, es imperativo que las instituciones que ejecutan los servicios de recaudación y distribución de los impuestos cuenten con procesos de control interno y de rendición de cuentas ante los Poderes de la República y ante los ciudadanos, en la misma forma que las demás instituciones públicas. Los estudios evidenciaron que el ejercicio de esas funciones es aún muy limitado, desde el punto de vista propio de los enfoques modernos de la gestión pública.

Difícilmente se podría exagerar la importancia que tienen la fiscalización y la rendición de cuentas para sustentar la legitimidad social del Estado como recaudador de impuestos, para orientar la toma de decisiones políticas en materia tributaria, para facilitar la participación ciudadana en las decisiones relativas al uso de los recursos públicos, y para fortalecer la solidaridad contributiva de la ciudadanía.

---

4 Las nuevas leyes de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos y Control Interno aumentan considerablemente la capacidad de la administración pública en el área de la fiscalización, el control interno y la rendición de cuentas.

La estructura del libro

El libro está organizado en siete capítulos. El capítulo introductorio fue escrito por Fernando Herrero y por Guillermo Monge. Este capítulo contiene una reflexión general sobre los temas tratados en los capítulos siguientes y una síntesis de sus principales hallazgos. En el primer capítulo, elaborado por Andrés Rodríguez Clare, se abordan temas tan importantes como el tamaño de la carga tributaria, la boyancia de los impuestos en función de las tendencias de la economía nacional y la suficiencia de los tributos para satisfacer los gastos públicos. El segundo capítulo, elaborado por Rodrigo Bolaños, se ocupa de las preocupaciones por la equidad y la eficiencia en la estructura de los ingresos tributarios. En el tercer capítulo, a cargo de Erick Thompson y Ronald Garita, se expone un análisis del marco jurídico tributario. En el cuarto capítulo, redactado por Jorge Cornick, se incluye un análisis de la gestión de los tributos internos. El estudio sobre la gestión de los tributos que se captan en aduanas, a cargo de Juan Carlos Barahona, se expone en el capítulo quinto. El capítulo sexto, acerca de los sistemas de rendición de cuentas sobre ingresos tributarios, estuvo a cargo del Programa Estado de la Nación y fue elaborado por Miguel Gutiérrez Saxe y Marcela Román. Por último, en el séptimo capítulo, se aborda un tema novedoso en los estudios tributarios de nuestro país: el de la cultura tributaria; fue realizado por Roy Rivera y Carlos Sojo.

Sólo me resta ofrecer este libro, con profunda satisfacción, a los señores diputados que integran la Asamblea Legislativa, a las autoridades de los Poderes Ejecutivo y Judicial y a la comunidad nacional. Su utilidad se hará efectiva en la medida en que contribuya a elevar la capacidad fiscalizadora de la Contraloría General, a apoyar la toma de decisiones sobre los temas estratégicos de política tributaria y a estimular la rendición de cuentas de los Poderes de la República sobre asuntos tributarios.

Luis Fernando Vargas Benavides
Contralor General de la República
Agosto del 2002

AGRADECIMIENTOS

Este libro es el resultado de un amplio proceso de investigación y consulta que contó con la participación de numerosas personas e instituciones, quienes desde la programación de los estudios hasta la edición final de los documentos aportaron valiosos comentarios e información. El Contralor General de la República quiere dejar constancia de su agradecimiento, aún a riesgo de omitir la mención de alguna de ellas.

A las autoridades del Ministerio de Hacienda, el Poder Judicial y el Poder Legislativo, por su valiosa y generosa colaboración para la realización del estudio. Igualmente, un reconocimiento muy especial a los jerarcas de la administración tributaria, el Banco Central de Costa Rica, así como a los funcionarios de los despachos administrativos y judiciales, que aportaron datos e información muy importante durante la investigación y apoyaron este esfuerzo.

Al Banco Mundial, Banco Interamericano de Desarrollo y Banco Centroamericano de Integración Económica, quienes colaboraron con información y la participación de distinguidos especialistas para la discusión de algunos temas, así como a distinguidos profesionales y miembros de la academia nacional, que aportaron sus comentarios y observaciones a los resultados del estudio.

A nuestros consultores y funcionarios que participaron directamente en la realización de los distintos capítulos que conforman el estudio, así como a los gerentes de las divisiones de Fiscalización Operativa y Evaluativa, de Estrategia Institucional y de la División de Desarrollo Institucional, por su contribución al proyecto.

Finalmente, un agradecimiento especial al personal del Área de Ingresos Públicos y al señor Fernando Herrero, por su trabajo en la coordinación general del proyecto y la edición de este documento.

Asimismo, a todas las personas que por distintos medios colaboraron con la ejecución de este proyecto.

Capítulo Introductorio

Grandes retos de la política tributaria costarricense

Capítulo Introductorio

Grandes retos de la política tributaria costarricense

Fernando Herrero
Guillermo Monge

Resumen

En este capítulo se pretende identificar y analizar algunos de los principales retos de la reforma del sistema tributario costarricense que son tratados en forma más extensa en los capítulos siguientes.

En la primera sección, de tipo contextual, se discuten tres dimensiones que enmarcan el funcionamiento del sistema tributario y las opciones que pueden plantearse: a) la dimensión internacional, y en particular, el proceso de globalización de la economía mundial; b) la dimensión cultural, y en especial, la cultura tributaria, y c) la dimensión histórica, centrada en la trayectoria de la reforma tributaria durante los últimos veinte años. En la segunda sección se analizan cinco grandes temas de la política tributaria: la carga tributaria, la equidad en el ingreso tributario, la eficiencia del sistema, la evasión fiscal y la rendición de cuentas. La tercera sección está dedicada a discutir los avances y los retos pendientes de la reforma del sistema de gestión de los tributos internos y los captados en aduanas. En la cuarta sección se presentan las conclusiones.

El análisis del contexto de la política tributaria permite arribar a algunas conclusiones importantes. En el campo de la cultura tributaria, se aprecia que en la ciudadanía predomina un patrón de valores y actitudes contradictorio, en el que valores como la honestidad y la solidaridad coexisten con actitudes bastante extendidas que favorecen la evasión fiscal y debilitan la democracia. Ante esta situación, resulta esencial el análisis y la activación de los factores que más pueden incidir en la transición hacia una cultura tributaria más solidaria y más coherente con un proyecto nacional de largo plazo.

Del análisis de los vínculos entre la globalización y los sistemas tributarios nacionales se desprende que en los estados nacionales hay una clara tendencia hacia la pérdida de grados de libertad para influir sobre el rumbo y las características de sus sistemas tributarios. La conclusión es que cada vez será más necesario considerar las tendencias globales para diseñar las políticas tributarias, de forma tal que estas logren –de la mejor manera posible— amortiguar las restricciones y aprovechar las ventajas que provienen de esas tendencias.

La revisión de la historia reciente de la política tributaria muestra que, durante las últimas dos décadas, Costa Rica ha sido bastante coherente y exitosa al adaptar su sistema tributario a los cambios en el modelo de desarrollo vinculados con la apertura de la economía nacional. Constatar esta capacidad debe servir de estímulo a las autoridades políticas y a la comunidad nacional para seguir profundizando esa reforma, sobre la base de un amplio acuerdo nacional.

La principal conclusión sobre el tema de la carga tributaria es que, en los últimos años, la sociedad costarricense se ha venido debatiendo entre dos modelos tributarios: uno orientado hacia un alto financiamiento estatal de bienes basada en un alto nivel de tributación, y otro que se caracteriza por el predominio de un bajo financiamiento estatal de bienes al cual corresponde un bajo nivel de tributación. No parece que la sociedad haya optado en forma definitiva por alguno de ellos. Aunque el discurso mayoritario parece inclinarse hacia el modelo de alto financiamiento estatal de bienes, en la práctica, muchas acciones sugieren que hay una transición hacia un modelo de bajo financiamiento estatal y baja tributación. La disyuntiva aún no se ha explicitado ni en el debate ni en las decisiones políticas.

Respecto al tema de la equidad, se destaca la conclusión que establece el carácter regresivo del sistema tributario. Se dan las razones por las cuales resulta difícil lograr un sistema tributario progresivo por el lado de los ingresos, aunque se advierte que es posible hacer avances en ese sentido, como lo sugiere la experiencia desde los años setenta, cuando el sistema parece haber sido aún más regresivo.

En cuanto al tema de la eficiencia interna del sistema tributario, se recoge la conclusión de que los costos totales del sistema tributario son considerables, lo que demanda esfuerzos para simplificar el sistema, mejorar la administración y el servicio al usuario y garantizar la calidad del gasto que se financia con los impuestos. También se señala que se deben considerar el impacto del sistema tributario en la inserción de Costa Rica en la economía internacional. En este sentido, surge el interrogante acerca de cuál debe ser el papel del sistema tributario en la promoción de las inversiones nacionales y extranjeras. ¿Debe centrarse en el financiamiento de la infraestructura y los servicios públicos que favorezcan la competitividad de las empresas que operan en el territorio nacional o deben limitarse a atraer nuevas inversiones con base en tasas impositivas más bajas que las de los países competidores?

El análisis de la evasión fiscal vuelve a poner en evidencia que el país carece de estudios sistemáticos y periódicos sobre los niveles de evasión por tipos de impuestos y de evasores, y que los pocos datos disponibles indican que esos niveles son significativos, típicos de países con menor desarrollo relativo. Hay todavía mucho trecho por recorrer en este campo, pero la experiencia internacional muestra que con voluntad política y un marco institucional apropiado es posible un avance significativo. El reto aquí es tanto político como ético y moral.

Al final de la segunda sección se destaca que el Estado costarricense todavía no cuenta con un adecuado sistema de rendición de cuentas sobre el desempeño de la gestión tributaria ante los Poderes de la República, y se busca identificar algunos de los elementos clave para avanzar en ese campo.

En la tercera sección se analizan los cambios jurídicos y organizativos en la gestión de los tributos internos y aduaneros. Con base en los contenidos de los capítulos correspondientes de este libro, se concluye que, en este campo, los principales retos están en el ámbito organizativo y no en el jurídico y que en el área de tributos internos, la administración ha logrado insertarse en la vía que conduce a la implantación de un modelo tributario comparable a los de los países más avanzados, aunque todavía hay un trecho decisivo por recorrer. Por el contrario, la administración aduanera se enfrenta a la imperiosa necesidad de retomar una reforma que hace varios años perdió su rumbo y su impulso.

Al final del capítulo quedan planteadas tres preguntas claves, abiertas a la discusión nacional: ¿cuál es el tipo de país que los costarricenses aspiramos a construir en los próximos años?, ¿qué sistema tributario se necesita para construir ese país? y ¿hasta dónde estamos dispuestos a ser consecuentes con esas aspiraciones?

1. INTRODUCCIÓN

En este capítulo se presenta una síntesis de los retos más importantes de la política tributaria costarricense. La principal fuente de información son los estudios expuestos en el resto del libro. Además, se realizó una investigación bibliográfica que incluye la revisión de la literatura internacional más reciente sobre política tributaria. Se agregaron varios recuadros que destacan algunos elementos de la experiencia de otros países que podrían ser importantes para la toma de decisiones en Costa Rica.

El capítulo se ha organizado en cuatro secciones. En la primera, que pretende poner en perspectiva la discusión de los temas tratados en el libro, se hace referencia a tres dimensiones del contexto de la política tributaria costarricense: las restricciones impuestas por la globalización, las tendencias de la reforma tributaria realizada durante las dos últimas décadas y algunos rasgos de la cultura tributaria nacional.

En la segunda sección se discuten cinco grandes temas de política tributaria: a) la relación entre carga tributaria y sostenibilidad fiscal, b) la eficiencia del sistema tributario, c) la equidad de la estructura de ingresos tributarios, d) la evasión fiscal y e) la rendición de cuentas.

La tercera sección está dedicada a la reforma de la administración tributaria e incluye una síntesis de los avances logrados y una discusión sobre los retos que aún persisten, en cuanto a la modernización del marco jurídico y a los procesos de gestión de los tributos internos y los que se captan en aduanas. En la cuarta sección se presentan las conclusiones.

2. PERSPECTIVA

En esta primera sección se discuten las condiciones que determinan los grados de libertad con que cuenta el país para definir su política tributaria. Se decidió destacar tres dimensiones: la globalización, esa inmensa fuerza que abre oportunidades e impone límites a lo que se puede hacer en el ámbito nacional; la evolución histórica del sistema tributario costarricense, a partir de la cual se deben definir las nuevas vías de acción, y la cultura tributaria, una dimensión poco estudiada, que cambia lentamente, y tiene mucho peso sobre las opciones reales de cambio.

2.1 La globalización y las opciones de reforma del sistema tributario

La globalización, ese acelerado proceso de integración de las economías a través del comercio, la movilización de los factores productivos, las finanzas y la tecnología, tiene consecuencias muy importantes para la política y el sistema tributarios. En este acápite se sintetizan las principales tendencias, y las restricciones y oportunidades que plantean al sistema tributario y a su funcionamiento.

Desde el punto de vista comercial, el principal reto surge del hecho de que la mayor parte del comercio internacional tiende a ocurrir en el interior de las subsidiarias de corporaciones transnacionales y no entre empresas independientes. Como resultado, los precios no se establecen en el mercado, sino que son definidos por las mismas corporaciones de acuerdo con sus intereses globales. Estos precios, llamados precios de transferencia, pueden ser usados para trasladar utilidades hacia los sitios en donde los impuestos son menores, sin importar dónde se generaron los beneficios. Además de los precios de transferencia, las corporaciones utilizan los créditos entre las subsidiarias y la valoración de marcas y patentes para transferir excedentes de una jurisdicción tributaria a otra. Para recurrir a estos mecanismos no se precisa ser una gran empresa, alcanza con crear empresas relacionadas en el exterior y utilizar los precios de transferencia para trasladar recursos de un sitio a otro. En esta forma, el comercio internacional, que juega un papel cada vez más importante en el mundo, abre oportunidades globales de evasión y elusión de los tributos y plantea un reto gigantesco a los gobiernos y a las administraciones tributarias. Esta situación también ocurre en Estados Unidos, que cuenta con una de las administraciones tributarias más desarrolladas, como se expresa en la siguiente cita:

> *(...) la mayoría de las multinacionales extranjeras asentadas en los Estados Unidos declaran poco o nada de ingresos gravables en este país, a pesar de que desarrollan amplias actividades de manufactura y venta en él. Estas compañías pueden declarar utilidades tan bajas, porque manipulan sus precios de transferencia. De manera similar, las multinacionales asentadas en los Estados Unidos emplean frecuentemente estrategias creativas de precios de transferencia para evadir las restricciones provenientes de las normas sobre limitaciones en el crédito en el extranjero y para desplazar los ingresos hacia países con bajos niveles de impuestos. El IRS sólo puede monitorear una pequeña fracción de los cientos de millones de*

transacciones regidas por el estándar de "la longitud del brazo" (arm´s lenght standard)[1]. *Aún este limitado escrutinio es suficiente para identificar deficiencias tributarias de miles de millones de dólares* [2]. (Traducción libre).

Por otra parte, el desarrollo del comercio electrónico genera retos adicionales, no sólo porque al eliminar las transacciones en papel obliga a desarrollar nuevos métodos de control y auditoría por parte de las autoridades tributarias, sino porque hace cada vez más difícil definir el "establecimiento permanente"; y por lo tanto, cada vez se dificulta más la determinación de la jurisdicción tributaria que corresponde a cada transacción. Es muy difícil establecer quién debe pagar impuestos a quién. En 1999, el comercio electrónico – que incluye entre otros rubros música, documentos, asesoría profesional y educación – ascendía a unos US$150.000 millones, y se estima que en el 2003, será superior a los tres billones de dólares.

A los retos planteados en el campo del comercio se unen otros, vinculados con la movilidad de los factores productivos. Los constantes movimientos de capital implican que la inversión de capital nacional y extranjero es cada vez más sensible las condiciones tributarias, aunque en lo fundamental no esté determinada por éstas. En igualdad de condiciones, los inversionistas tenderán a invertir en los países que les ofrezcan menores tributos (u otros beneficios asociados al gasto público). Esto genera una competencia entre las distintas jurisdicciones tributarias, que promueve la tendencia a igualar las condiciones de inversión por parte de los gobiernos y el deterioro de los ingresos fiscales en los países con tributaciones más altas.

A la movilidad del capital se une la de los recursos humanos, y en especial, la de quienes poseen destrezas especiales y altas calificaciones (profesionales especializados, gerentes, etc.), que tienen la posibilidad de trasladarse a otros países, en función de cómo tratan sus ingresos, e incluso, de ubicar su residencia tributaria en un sitio que no corresponde a su residencia "física". Estos grupos, cuya importancia es cada vez mayor en la economía globalizada, tienen una

---

1 Se refiere al método empleado por el IRS para medir las utilidades de las corporaciones multinacionales generadas en los Estados Unidos. Se conoce también como el método de "precios de transferencia" o de "contabilidades separadas" y se basa en asignarle precios a las transacciones intrafirma de las corporaciones.

2 Declaración de Robert S. McIntyre y Michael J. McIntyre ante el Comité para Asuntos Gubernamentales del Senado de los Estados Unidos, a propósito del deterioro de la capacidad del IRS para cobrar impuestos a las corporaciones multinacionales, del 25 de marzo de 1993. Traducción del autor.
http://www.ctj.org/html/multimjm.htm#N_3_

gran flexibilidad para evadir las disposiciones tributarias de cualquier país.

El capital financiero plantea retos aún mayores. Tanzi (2001) percibe la "*incapacidad o, a menudo, la falta de voluntad, de poner impuestos al capital financiero*", como un producto de la globalización y de la elevadísima movilidad internacional del capital financiero. Este es un problema que en la Unión Europea, por ejemplo, ha llevado a los países a reducir las tasas impositivas marginales y a introducir impuestos de tipo cedular, que gravan directamente el ingreso en la fuente, independientemente de quien sea su propietario[3]. La competencia entre los países para atraer el capital financiero ha promovido la proliferación de los centros financieros *offshore* y el desarrollo de los paraísos fiscales, que se estima tienen depósitos de alrededor de cinco billones de dólares. El desarrollo de la informática y de internet permite que el dinero se traslade de un sitio a otro en tiempo real; el uso de nuevos instrumentos financieros, como los *derivados* (*derivatives*) y los fondos especulativos o de alto riesgo (*hedge funds*), vuelve muy difícil el establecer vínculos entre los recursos, sus propietarios y las distintas jurisdicciones tributarias.

Ahora bien, ¿qué consecuencias tienen estas transformaciones sobre las políticas y los sistemas tributarios?

En primer lugar, el margen nacional de maniobra para la definición de la política tributaria (y en general, de la política económica) tiende a restringirse cada vez más. Por lo tanto, para el diseño de nuevas opciones, es esencial conocer los sistemas tributarios de los demás países y esbozar estrategias que tomen en cuenta sus características y las de los agentes económicos que se quiere gravar con los impuestos. La alta movilidad del capital general y financiero y de los trabajadores muy calificados obliga a diseñar sistemas centrados en los factores que no son móviles (como la propiedad, la tierra y algunos tipos de trabajo) y en los impuestos indirectos internos (como el impuesto al valor agregado).

En segundo lugar, las condiciones internacionales hacen difícil contar con sistemas tributarios progresivos, que modifiquen la distribución en favor de los grupos de menores ingresos o, en otras palabras, que hagan que los grupos con ingresos más altos contribuyan al financiamiento estatal en mayor proporción que los de menores ingresos. Así sucede, por ejemplo, con los impuestos sobre la renta,

---

3 Austria, por ejemplo, estableció un impuesto cedular sobre los intereses de un 10% y no exige integrarlos en los ingresos consolidados de las personas. Con esta medida, abandonó el sistema de "renta global" que fue promovido en el pasado para lograr una mayor equidad en el sistema tributario.

que tienden a ser menos progresivos, porque los grupos con mayores ingresos tienen también alta movilidad y pueden evadirlos (o presionar a los gobiernos para que reduzcan las tasas y su progresividad). Entre los especialistas hay un consenso creciente acerca de que el sistema tributario no es un buen instrumento para alcanzar objetivos distributivos (ADB Institute, 2000: 2), y la globalización tiende a reforzar ese criterio.

En tercer lugar, la globalización abre las puertas a una competencia creciente entre los países para proteger sus bases tributarias y atraer la inversión. En el caso de las operaciones *offshore, e*sta competencia ha sido calificada como "dañina" por la OCDE, que la combate en los países desarrollados, donde se han empezado a tomar acciones para presionar a los países que se consideran "paraísos fiscales". Otras formas posibles de competencia dañina, como el uso de incentivos fiscales para atraer inversión, aún no ha sido combatida a ese nivel, aunque la Unión Europea ya está buscando mecanismos para enfrentarlas (ADB Institute, 2000: 5).

En cuarto lugar, y en forma paralela a la competencia entre los países, surge la necesidad de fortalecer la cooperación internacional en materia tributaria. Las propuestas incluyen la creación de una Organización Tributaria Mundial, el establecimiento de un impuesto global a los movimientos de capital (impuesto Tobin), la creación de mecanismos de tributación universal sobre la renta (que distribuyan entre los países los impuestos recaudados de acuerdo con criterios preestablecidos) y múltiples esfuerzos de coordinación de las políticas y la administración tributarias, como los trabajos de OCDE sobre precios de transferencia, tratados de cooperación[4] y competencia dañina. En materia de administración tributaria, las posibilidades son cada vez mayores y resultan favorecidas por el desarrollo informático y la internet.

Por último, las transformaciones en marcha demandan una reestructuración de las instituciones fiscales. Por un lado, el Ministerio de Hacienda debe fortalecer su capacidad de formular y ejecutar políticas con una dimensión internacional creciente y de negociar acuerdos y convenios con países y entidades muy diversas. El área de política económica ha sido tradicionalmente débil; la globalización obliga no sólo a fortalecerla, sino también a desarrollar su dimensión internacional. Por otra parte, la administración

4 Aunque el manejo de los tratados es complejo, las empresas los burlan y algunos países no han mostrado mayor interés en ellos, en especial los países desarrollados, como Estados Unidos.
(http://www.irs.gov/faqs/display/0,,i1=54&genericId=13330,00.html)

tributaria y aduanera tendrá que modernizarse y mantenerse al día respecto a las innovaciones tecnológicas -que van desde el desarrollo de la informática y la internet hasta el uso de técnicas de auditoría para el comercio electrónico y el control de los precios de transferencia de las corporaciones multinacionales- y deberá coordinar su labor con las administraciones de otros países.

2.2 Hitos de la reforma tributaria a partir de los ochenta

2.2.1 La reforma tributaria y el cambio de modelo económico

La reforma del sistema tributario ha sido fundamental para la transformación del modelo económico y social del país en las dos últimas décadas. Esta reforma no ha sido sólo una secuencia de ajustes con propósitos fiscales, sino también un proceso gradual de transformación del sistema para estimular el surgimiento de un nuevo aparato productivo. En general, las reformas propuestas por cada administración se construyeron sobre el trabajo de la anterior. Los cambios en el sistema han seguido un rumbo bastante coherente, con excepción de algunos aspectos polémicos. En esta sección se pretende mostrar la dirección que tomó el proceso de reforma en el tratamiento de los incentivos a las exportaciones no tradicionales.

La crisis económica y las guerras centroamericanas de finales de los años setenta y principios de los ochenta marcaron el final del modelo de desarrollo centrado en la sustitución de las importaciones en el marco de la integración centroamericana. A partir de 1983, y luego de un fuerte período de estabilización económica, se inició la transición hacia un nuevo modelo, basado en una mayor participación en la economía internacional. Veinte años después, los resultados obtenidos merecen ser destacados. Entre 1982 y 2001, el Producto Interno Bruto (PIB) aumentó en casi un 70% y las exportaciones totales se multiplicaron casi por seis. Las exportaciones no tradicionales pasaron de representar un 32% a un 77% del total de las exportaciones, mientras que la importancia de las exportaciones a Centroamérica se redujo, pues pasaron de un 16% a un 10% del total. La participación de las exportaciones tradicionales disminuyó drásticamente, de un 52% a un 13%.

Esta gran transformación fue acompañada de un desarrollo social sostenido, que permitió alcanzar indicadores sociales semejantes a los de los países desarrollados, a pesar de que la distribución del

ingreso se ha deteriorado -el Coeficiente de Gini pasó de 0,37 en 1982 a 0,43 en el 2001- y la pobreza no ha disminuido significativamente.

Durante ese período, los cambios económicos y sociales fueron impulsados por el surgimiento de nuevas funciones y nuevos instrumentos de intervención del Estado en la economía y por una reforma de la hacienda pública que dio lugar a un sistema tributario diferente al de la época de la sustitución de las importaciones[5]. A continuación se sintetizan los cambios más importantes ocurridos en las dos últimas décadas y se mencionan algunos de los temas que se debaten actualmente.

2.2.2 La década de los ochenta

En los años ochenta[6], cuatro tipos de acciones modificaron el sistema tributario y estimularon la transformación de la economía: el abandono del Estado empresario, la adopción de un sistema de precios e incentivos para estimular la orientación de la economía hacia terceros mercados (es decir, más allá del mercado interno y del centroamericano), el incremento de los impuestos locales para compensar la reducción de los gravámenes al comercio exterior y la reducción del financiamiento cuasifiscal del gobierno central y de las instituciones públicas[7].

a. **El abandono del Estado empresario.** La redefinición del papel del Estado – y en particular la renuncia a las actividades productivas poco rentables o de alto riesgo que puede manejar el sector privado - se centró en el cierre y la privatización de las empresas estatales, la mayoría de ellas vinculadas a la Corporación Costarricense de Desarrollo (CODESA)[8], que dejó de operar en 1998. En esta forma, el gobierno y el Banco Central abandonaron el papel de prestamistas de última instancia para esas entidades y la población ya no tuvo que garantizar su operación por la vía impositiva.

b. **La promoción de las exportaciones.** Esta se basó sobre todo en instrumentos fiscales y tuvo un costo elevado. Durante este período comenzó la reducción gradual de los impuestos al

5 Véase, por ejemplo, la comparación que aparece en Cornick (1998).
6 Céspedes, Jiménez y Lizano (1983: 146-150) sintetizan las principales medidas tomadas entre 1982 y 1983, las que buscaban reducir el déficit fiscal mediante el aumento de los ingresos y la eliminación de algunos subsidios y las pérdidas de las empresas públicas.
7 El impuesto inflacionario también se redujo, pues la inflación pasó de más del 100% anual en los primeros años de los ochenta, al 10% en 1989 (se trata, evidentemente, de años extremos).
8 Este proceso lo analizan Alvarado et al. (1981), Sojo (1984) y Vega (1984).

comercio exterior –primero los aranceles a la importación, luego los impuestos a la exportación de banano y café– con el propósito de establecer señales claras en el sentido de reorientar el aparato productivo hacia bienes comerciables en terceros mercados[9]. Además, las exportaciones no tradicionales se exoneraron de impuestos internos, incluyendo los de renta, y se acompañaron de un oneroso sistema de subsidios, los Certificados de Abono Tributario (CAT), que buscaba compensar - en vez de corregir- la falta de competitividad de las empresas locales.

c. **La reforma de los impuestos internos.** Los incentivos a las exportaciones generaron una fuerte presión sobre las finanzas públicas debido a la reducción de los ingresos y el aumento del gasto en subsidios[10]. Entre 1983 y 1986, la carga tributaria descendió un 2.5%, lo que llevó al gobierno a proponer una reforma centrada en los principales impuestos internos.

- Se ajustó el impuesto sobre la renta para reducir las tasas marginales más altas y hacerlo casi[11] proporcional en el caso de las personas jurídicas, con una tasa competitiva en términos internacionales (30%).

- Se propuso ampliar la cobertura del impuesto sobre las ventas para incluir los servicios, lo que sólo se logró en forma parcial, debido a la oposición de las agrupaciones profesionales.

- Se estableció un impuesto del 12% a los combustibles derivados del petróleo.

- En la discusión parlamentaria, se redujo el carácter progresivo que el gobierno pretendía darle al sistema.

d. **Transparencia fiscal.** Se comenzaron a abandonar las prácticas que propiciaron la crisis de principios de los ochenta. Por ejemplo, se eliminaron las actividades cuasifiscales del Banco Central y las instituciones autónomas y descentralizadas y se le prohibió al Banco Central otorgar crédito al gobierno; se adoptaron políticas de ajuste de precios para los servicios públicos, a fin de asegurar la viabilidad financiera de las empresas e impedir la creación de impuestos ocultos en los precios y se

9 En una primera fase, la quiebra del sistema de pagos de la integración centroamericana tuvo un papel fundamental para reorientar la economía.
10 Para una revisión de las principales transformaciones fiscales en el período 1986-1990, véase Naranjo y Zúñiga (1990: 139-201).
11 Se mantuvieron tasas menores para las empresas más pequeñas.

eliminaron las transferencias subsidiadas del resto del sector público al gobierno central.

Así, los cambios tributarios de la década de los ochenta impulsaron la transformación del aparato productivo hacia una mayor participación en los mercados internacionales.

Su principal debilidad fue que los ingresos resultaron insuficientes para sostener un nivel de inversión pública adecuado, pues el ajuste fiscal se logró básicamente mediante su contención. Esto se debió, en parte, a la rigidez – técnica y política - del gasto público corriente y a las limitaciones impuestas por la deuda externa, cuya renegociación concluyó en 1990. También fue producto de la reacción negativa de la Asamblea Legislativa y la opinión pública ante las propuestas para incrementar la carga tributaria. Las consecuencias son visibles hoy en la insuficiencia y el deterioro de la infraestructura nacional, e incluso, del equipamiento del sistema hospitalario.

También se debe mencionar el elevado costo y el diseño inadecuado de los incentivos fiscales utilizados para estimular el crecimiento de las exportaciones no tradicionales a terceros mercados[12]. Los CAT se incrementaron en proporción al éxito de la expansión de las exportaciones y alcanzaron su punto más alto en 1990, cuando representaron cerca del 8% de los ingresos fiscales y una tercera parte de la inversión pública. El uso alternativo de estos recursos habría permitido aumentar la inversión pública en un 25% y, quizás, enfrentar mejor el reto de aumentar la competitividad nacional. Corregir las deficiencias del sistema de promoción de las exportaciones tomó toda la década de los noventa, debido a las presiones del poderoso grupo de interés que se generó a su alrededor.

2.2.3 La década de los noventa

En los noventa, el debate sobre la reforma tributaria partió de las propuestas de la *Agenda Tanzi*, producto de una misión del Fondo Monetario Internacional que solicitó la Administración Arias durante los últimos meses de su gestión (Tanzi *et al.*, 1990). Esa misión destacó la complejidad del sector público y del sistema tributario (muchas instituciones, muchos impuestos, exoneraciones, regímenes especiales) y centró su propuesta en una simplificación del sistema y

12 Los CAT fueron definidos como un porcentaje del valor exportado, sujeto a un mínimo de valor agregado o contenido nacional. La vinculación con el valor exportado en lugar del valor agregado generó un sistema perverso, que incentivó múltiples mecanismos, algunos legales y otros no, para aumentar artificialmente el valor exportado. Las estadísticas de exportación subsidiada de la época no han sido depuradas para eliminar esos efectos.

en el fortalecimiento del impuesto sobre las ventas o al valor agregado[13]. Las propuestas gubernamentales, inspiradas en esa agenda, se centraron en la eliminación de los impuestos menores y las exoneraciones en ventas y en renta. Además, el gobierno se propuso concentrar los esfuerzos tributarios en el impuesto de ventas -como centro del sistema-, el impuesto sobre la renta -reforzado por el impuesto del 1% sobre los activos de las empresas y la adopción de un sistema global en lugar del cedular- y el impuesto selectivo de consumo.

Durante los primeros años de la década no hubo consenso acerca de las acciones que se llevarían a cabo; a pesar de esto, se aprobó la ley que elimina parte de las exoneraciones y privilegios tributarios y se dieron los primeros pasos para reformar la administración tributaria y aduanera. En la segunda mitad de la década se logró poner en marcha una reforma integral del sistema, que incluyó la modificación del marco legal y la transformación de las aduanas y de tributación. Las reformas legales aprobadas a finales de los noventa procuraban depurar la normativa dentro de la concepción global propuesta en 1994-95, así como los programas de modernización de la gestión[14]. A continuación se presentan los aspectos más destacados de la reforma de los noventa:

a. La reforma del sistema de incentivos a las exportaciones no tradicionales. En 1992 se aprobó la Ley de Eliminación de las Exoneraciones e Incentivos -con excepción de los derechos adquiridos[15], las zonas francas y las cooperativas- que eliminó los

13 Las principales propuestas incluían: hacer del Impuesto sobre las Ventas la pieza central del sistema tributario, ampliando su cobertura a todos los servicios y aumentando la tasa (que era del 10%); dejar sólo los diez principales productos que generan el ingreso del impuesto selectivo de consumo; sustituir el sistema cedular del impuesto sobre la renta, que grava con tasas distintas cada fuente de ingreso (salarios, intereses, utilidades, dietas), por uno que integrara todos los ingresos de las personas en una sola cuenta (renta global), para lograr una mayor equidad; crear un impuesto del 1% sobre los activos de las empresas; evaluar, minimizar o eliminar los sistemas de incentivos al turismo, la producción industrial, las cooperativas, la actividad forestal y las exportaciones no tradicionales; reducir el número de impuestos, eliminando los impuestos menores; eliminar los destinos específicos de los impuestos y reformar el Código Tributario y la administración tributaria y aduanera.

14 Para revisar las políticas tributarias durante la Administración Calderón Fournier véase Méndez (1994: 153-173), Vargas y Picado (1994: 84-89) y Méndez (1992: 19-30). Para la Administración Figueres, véase MIDEPLAN (1998), Castro y Conejo (1994), Herrero (1994), Herrero (1995), Cornick (1998) y Barahona y López (1998).

15 Incluyendo los CAT, que se restringieron solo a las empresas que ya los tenían y a las cuales se les amplió el plazo de vigencia de los contratos. El sistema, desafortunadamente, creó altas rentas para los poseedores de contratos, que pudieron vender parte de sus derechos a empresas exportadoras sin contrato, lo que explica que los gastos gubernamentales por concepto del subsidio no disminuyeron.

CAT y las exoneraciones del impuesto sobre la renta en un plazo de diez años.

b. La modernización del marco jurídico y del aparato institucional. Los programas de Modernización Tributaria y Modernización Aduanera promovieron las principales transformaciones en el marco institucional y en la gestión tributaria y aduanera de la década de los noventa. En el campo legal, se deben destacar la Ley de Justicia Tributaria y la Ley General de Aduanas, aprobadas en 1995, que definieron un marco jurídico moderno para la gestión e incluyeron la creación de los delitos fiscales y aduaneros.

c. El incremento del Impuesto sobre las Ventas y la eliminación de impuestos menores. La tasa del Impuesto sobre las Ventas se incrementó del 10% al 13%, se eliminaron muchos impuestos menores -incluyendo la reducción del número de bienes gravados con el Impuesto Selectivo de Consumo- y se hicieron ajustes menores al Impuesto sobre la Renta. Cabe mencionar también la creación del Impuesto sobre los Bienes Inmuebles, administrado por las municipalidades, que sustituyó el Impuesto Territorial.

En varios aspectos no se logró alcanzar un consenso. En el caso del Impuesto sobre las Ventas, la Asamblea Legislativa ha tenido muchas dificultades para decidir un aumento permanente y sustancial, tanto por el temor de que sea regresivo, como por la intención de la oposición, de diferente partido en cada oportunidad, de no dar ingresos adicionales al gobierno. Tampoco fue posible ampliar la base del impuesto en forma significativa, por la movilización de grupos de interés cuyas actividades no están gravadas por él. En el caso del Impuesto sobre la Renta, no hubo acuerdo sobre la conveniencia de sustituir el sistema cedular del impuesto por uno global[16], ni sobre la adopción de una base universal en lugar de la territorial[17]. Asimismo, varios grupos continúan exentos del pago del impuesto, entre ellos las empresas estadounidenses, que podrían deducir esos pagos de los impuestos en su país.

---

16 Como se propuso en el proyecto de Ley de Eficiencia Tributaria y en el proyecto del Tercer Programa de Ajuste Estructural presentado por el gobierno, pero no en las leyes de Justicia Tributaria y Ajuste Tributario.

17 El principal argumento en contra de la adopción de estos principios es el escaso desarrollo institucional de la administración tributaria, pues el control de la evasión se le haría más difícil. Otro argumento en contra de la adopción de los principios de globalización y universalidad frente a los cedulares y territoriales es que los convenios internacionales para regular la tributación tienen aún un escaso desarrollo.

2.2.4 Una cultura tributaria contradictoria

a) La cultura y el sistema tributario

El impacto de la cultura en el sistema tributario ha sido tomado cada vez más en cuenta por los teóricos de la economía de las finanzas públicas[18]. Arnold Harberger, por ejemplo, ha enfatizado la importancia que tienen los sistemas de valores de una nación en las reformas tributarias que se llevan a cabo en ella:

> *Para mí, la llave del éxito de muchos esfuerzos de reforma fiscal reside en la dimensión moral. Empezamos en un punto en el cual un viejo sistema de recolección de ingresos ha colapsado. Los impuestos que se indican en los libros están expuestos a la evasión extendida y abierta. La administración se ha vuelto laxa. Abundan los rumores, y a menudo bastante más que rumores, acerca de la corrupción por parte de aquellos que administran los impuestos (...) A menudo las semillas de la evasión se siembran cuando diferentes grupos de contribuyentes sienten que han sido objeto de un trato injusto. Entonces, tratan de "corregir" la injusticia no pagando la totalidad del impuesto legalmente establecido* (Harberger, 1993: 149-150). (Traducción libre).

En el Capítulo 7 de este libro, Rivera y Sojo proponen una primera aproximación a la cultura tributaria costarricense, con base en una encuesta diseñada específicamente con ese propósito[19]. La información obtenida mediante este sondeo puede resultar muy útil para definir las futuras políticas tributarias.

La noción de cultura tributaria utilizada corresponde al conjunto de valores y actitudes sociales que orientan las decisiones de los ciudadanos sobre los asuntos tributarios. Estos valores funcionan como criterios éticos básicos que encauzan las actitudes y las prácticas individuales. Se consideraron tres niveles del fenómeno tributario: a) las decisiones de los contribuyentes sobre el pago o la evasión de los impuestos, b) el sistema tributario mismo y c) el uso de los impuestos.

---

18 Algunos de los términos usados por los economistas para aludir a conceptos cercanos al de cultura tributaria son "cultura de pago de impuestos" (Camdessus, 1997), "mentalidad impositiva" (Schmolders, 1970), "moral impositiva" (Harberger, 1993) y "factores morales y sociales que inciden en el pago de impuestos" (Andreoni, Erard y Feinstein, 1998). Los dos primeros son citados por Nerré, 2001.

19 La encuesta fue diseñada por la Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales (FLACSO) y aplicada por la empresa UNIMER en marzo del 2002. Se entrevistaron 1200 personas de entre 18 y 65 años, en todo el país. Se utilizó un diseño muestral probabilístico, estratificado, polietápico, por zona geográfica. La muestra fue autoponderada.

b) Valores orientadores

Se analizaron dos valores fundamentales en la cultura tributaria costarricense: la solidaridad, tanto en el cobro como en el gasto de los impuestos, y la honestidad en el pago. Para medir la solidaridad en el gasto, se pidió la opinión del entrevistado acerca de si cada contribuyente debería pagar según sus posibilidades o si los ricos debían pagar más. La solidaridad en el ingreso se vinculó con dos principios: el de bienestar general, que consiste en que los impuestos deben servir para mejorar las condiciones de vida de la ciudadanía en general, y el de equidad en el gasto, que implica que los impuestos recaudados se deben distribuir de forma solidaria, para favorecer a los que tienen menos. En todas las preguntas, una holgada mayoría de los entrevistados se mostró de acuerdo con esos valores.

La honestidad se ponderó mediante preguntas que buscaban establecer si los entrevistados relacionan ese valor con el pago cabal de los impuestos; aproximadamente la mitad de ellos manifestó que no pagar impuestos es deshonesto. Al parecer, la honestidad tributaria es un valor extendido en la ciudadanía costarricense, aunque no necesariamente predominante.

c) Actitudes hacia el pago de impuestos

Se consideraron tres tipos de actitud hacia el pago de los impuestos: la disposición a la evasión, la disposición a pagar más impuestos y la disposición a contribuir para reducir el déficit fiscal. La disposición a la evasión se analizó mediante preguntas acerca de si la evasión se justifica en determinadas circunstancias y si los contribuyentes pueden ejercer cierta discrecionalidad a la hora de decidir qué impuestos pagar; cerca de la mitad de los entrevistados mostró algún grado de disposición a la evasión.

En cuanto a la disposición a pagar más impuestos, se encontró que un alto porcentaje de los entrevistados – entre el 65% y el 82%, según la pregunta - se mostró dispuesto a pagar más impuestos, si estos fueran a usarse para mejorar los servicios públicos, si se redujera la evasión o si el gobierno informara en qué se gastarían. Estos resultados parecen reforzar la idea de que la disposición a pagar depende de las percepciones de los ciudadanos sobre la calidad de la gestión pública y sobre la eficiencia de la recaudación fiscal. Cabe destacar que esta disposición a pagar más impuestos en ciertas circunstancias, aparentemente se contradice con los resultados que indican que hay una proporción considerable de personas dispuestas a evadir el pago. Sin embargo, no necesariamente se trata de una contradicción. Puede que algunos contribuyentes aspiren a tener

cierto poder de decisión sobre el uso específico de su aporte y, a cambio de ese poder, estén dispuestas a evadir menos o a pagar más impuestos.

Las respuestas a las preguntas sobre la disposición a contribuir para reducir el déficit fiscal mostraron que los entrevistados no perciben el déficit como un problema que deban enfrentar todos los ciudadanos en forma solidaria. Más del 80% de ellos manifestó que no estaba de acuerdo conque el gobierno redujera el déficit fiscal mediante el aumento de los impuestos o de las tarifas, la venta de bonos de la deuda, el recorte de programas sociales o de inversión en infraestructura o el despido de empleados públicos. Sólo hubo una opinión mayoritariamente positiva en favor de la mejora en la recaudación como forma de reducir el déficit. Estas posiciones dejan ver que entre los costarricenses hay serias limitaciones de información sobre al menos tres aspectos del déficit fiscal: a) no se conocen ni se valoran los costos de una eventual crisis económica derivada de un aumento del déficit fiscal, los que podrían ser muy superiores a los costos derivados de un incremento de la carga tributaria; b) no se conocen ni se valoran las limitaciones de la única solución que se propone -cobrar mejor los impuestos- pues, en su versión más eficiente, esta solución no alcanza para reducir el déficit en los niveles necesarios; c) no se conoce ni se valora el hecho de que, con los actuales niveles de carga tributaria, los márgenes de decisión del gobierno para evitar el aumento del déficit fiscal son muy reducidos.

d) Actitudes hacia la administración tributaria

Se analizaron dos actitudes hacia la administración tributaria: la confianza en la DGT y la confianza en la capacidad del gobierno para fiscalizar el pago de impuestos. La confianza en la DGT alcanzó un promedio de 4,4 (con 7 como máximo); ese valor fue superior al de las demás instituciones sobre las cuales se preguntó[20], con excepción del Poder Judicial y de las instancias especializadas en funciones de control y rendición de cuentas: el Tribunal Supremo de Elecciones, la Contraloría General de la República y la Defensoría de los Habitantes. Es de esperar que un nivel relativamente alto de confianza ciudadana en la administración tributaria favorezca los valores y las actitudes que conducen al pago responsable de los impuestos.

20 Fueron el Gobierno, las municipalidades, la Asamblea Legislativa, la policía y los partidos políticos.

Al analizar la confianza en la capacidad fiscalizadora de la administración tributaria, se encontró que una proporción minoritaria de los entrevistados –entre una quinta y una cuarta parte- considera que la evasión es estimulada por la impunidad de los evasores ante la ley, y por la incapacidad del gobierno para sancionarlos.

e) Actitudes hacia la eficiencia del sistema tributario

También se valoró la confianza en la eficiencia del sistema tributario respecto a la extensión de la evasión y la equidad en el cobro de los impuestos. Se encontró que dos terceras partes de los entrevistados consideran que la evasión es una práctica generalizada en el país. Esta opinión se acompaña de la percepción de que el gobierno no es capaz de evitar la evasión, lo que tiende a estimularla: *si todos lo hacen y si el gobierno no es capaz de evitarlo, ¿por qué no habría de hacerlo yo?* Por otra parte, la mayoría de los entrevistados opina que *los ricos pagan poco* y que *los pobres pagan mucho*. Se puede afirmar entonces que la mayoría opina que el principio de equidad en el cobro no se está aplicando en los hechos. Esta percepción podría ser un factor desestimulante para el pago de los impuestos y para apoyar un eventual aumento en la carga tributaria.

f) Actitudes hacia el uso de los impuestos

Para valorar la confianza de los ciudadanos en la forma en que el gobierno usa los impuestos, se consideraron tres temas: la eficiencia general del mismo al gastarlos, su eficiencia en la prestación de servicios y la corrupción en el gobierno.

La percepción sobre la eficiencia general del gobierno se analizó mediante cuatro preguntas. A la primera de ellas: *¿Está usted de acuerdo con que el Estado es un mal administrador y prestador de servicios?*, más de dos tercios de los entrevistados contestó "de acuerdo" o "muy de acuerdo". Por el contrario, las respuestas a las otras preguntas: *¿Cómo trabaja el gobierno central?*, *¿Cómo es la calidad de los servicios públicos en relación con hace cinco años?* y *¿El gobierno central responde a las necesidades de la gente?*, fueron más favorables -o al menos, no desfavorables- a la gestión del gobierno. Una posible interpretación de la diferencia entre las respuestas a la primera pregunta y a las tres siguientes es que, si bien la mayoría opina que el Estado está lejos de ser un prestador de servicios muy eficiente, considera que los servicios que presta son relativamente aceptables.

La opinión sobre la eficiencia del gobierno es mucho más positiva ante preguntas sobre la satisfacción con servicios específicos; los porcentajes de satisfacción con la mayoría de los servicios fueron muy altos para los servicios de alumbrado público, electricidad residencial, abastecimiento de agua, recolección de basura, educación y salud pública[21].

Para evaluar la percepción sobre la corrupción en el gobierno se emplearon tres opciones de respuesta a la pregunta acerca de las causas de la evasión: *mucho dinero que se recoge se lo roban los políticos*, *la calidad y cantidad de los servicios no corresponden a lo que se paga* y *la gente no siente que se usen bien los impuestos*. Cerca de un 40% de los entrevistados respondió afirmativamente a la primera opción y alrededor de un 20% estuvo de acuerdo con respecto a las otras dos. Es decir, que un porcentaje considerable de los ciudadanos opina que la corrupción en el gobierno estimula la evasión fiscal.

g) Algunas conclusiones sobre la cultura tributaria

Los resultados de la encuesta sobre cultura tributaria permiten identificar algunos aspectos de las actitudes y valores de los ciudadanos que podrían estar incidiendo significativamente sobre el pago de los impuestos, a saber: a) la presencia de los valores de solidaridad y equidad social alrededor del pago y el gasto de los impuestos, b) la presencia de un sentido de honestidad alrededor del pago de impuestos en una proporción considerable de la población, c) el alto nivel de legitimidad de que goza la DGT, d) el relativamente alto nivel de satisfacción de la ciudadanía con la gestión gubernamental, y e) la disposición de la mayoría de los ciudadanos a considerar la posibilidad de pagar más impuestos para propósitos específicos.

Por otra parte, se registraron varios aspectos que operan a favor de la evasión y en contra de los aumentos en la carga tributaria: a) la existencia de porcentajes significativos de ciudadanos que no vinculan el valor honestidad con el pago de impuestos o que se muestran dispuestos a evadirlos; b) la percepción de la evasión como un fenómeno generalizado; c) la percepción de que el cobro de los impuestos no es equitativo entre grupos de ingreso económico; d) la percepción -en una minoría considerable- de que la corrupción en el gobierno desestimula el pago de impuestos, y e) el rechazo a contribuir con el gobierno para reducir el déficit fiscal.

---

21 La tendencia señalada por las preguntas anteriores se confirma con los bajos porcentajes de entrevistados que están a favor de la privatización de los servicios públicos: 7% para la educación, 10% para la salud hospitalaria, 11% para el servicio de abastecimiento de agua, 14% para la recolección de basura y 19% para la reparación y construcción de caminos y carreteras.

2.2.5 Los límites de la política tributaria: un comentario final

De acuerdo con lo expuesto en esta sección, es evidente que la política tributaria costarricense de los próximos años deberá tomar muy en cuenta las fuertes restricciones que derivan del contexto internacional, de la composición de las fuerzas políticas y económicas nacionales y de los patrones culturales prevalecientes en la ciudadanía. Esas restricciones le plantean al país retos tan importantes como el de considerar las tendencias mundiales en materia tributaria a la hora de diseñar y ejecutar sus políticas, el de concretar una reforma tributaria capaz de asegurar el financiamiento de la inversión en infraestructura y servicios públicos que requiere el desarrollo nacional, y el de estructurar un aparato de gestión tributaria que -por su eficiencia, equidad y capacidad de evitar la evasión- sea capaz de promover una cultura tributaria solidaria y democrática.

3. LOS GRANDES TEMAS DE POLÍTICA

Los cinco temas tratados en esta sección, aunque tienen un contenido técnico, son fundamentalmente de carácter político; por ello deberían ser discutidos y comprendidos por el mayor número posible de ciudadanos, y para construir un sólido acuerdo nacional. Estos temas son: la carga tributaria, la eficiencia del sistema tributario, la equidad en la distribución de los ingresos tributarios, la evasión fiscal y la rendición de cuentas sobre la gestión tributaria.

3.1 Carga tributaria y sostenibilidad fiscal

3.1.1 La carga tributaria en Costa Rica

En el Capítulo 1, Rodríguez y Angulo comparan el gasto público y la carga tributaria de Costa Rica con los de otros países y arriban a conclusiones muy claras:

> *La comparación internacional indica que en Costa Rica el tamaño relativo de la carga tributaria (como proporción del PIB) es bajo, independientemente de si el contraste se realiza en función del ingreso per capita de los países, de su grado de desarrollo humano relativo o desde el punto de vista de la distribución del ingreso... La deficiencia fiscal es aún más evidente cuando se excluyen de la comparación las cargas sociales. En este caso, la carga tributaria de 12.5% en Costa Rica, se contrasta con un 13.2% según la tendencia internacional para nuestro nivel de ingreso per*

cápita, o con un 16.8% según el Índice de Desarrollo Humano (IDH) o con un 15.2% según el coeficiente de Gini.

Los autores encontraron que la carga tributaria es entre un 0.7% y un 4.3% menor que la de los otros países, dependiendo de la variable utilizada para hacer la comparación.

En cuanto al gasto público, Rodríguez y Angulo señalan que entre 1973 y el 2000, la proporción del gasto público respecto al PIB ha disminuido, y que la comparación internacional sugiere que esta proporción debería ser mayor en Costa Rica. También anotan que, a juzgar por las perspectivas del gasto en pensiones, el costo fiscal de las pérdidas del Banco Central y la necesidad de aumentar la inversión pública, *(...) la insuficiencia tributaria con respecto al nivel de gasto público debe cerrarse mediante un aumento de la carga tributaria*.

3.1.2 Carga tributaria y papel del Estado

Ahora bien, ¿el hecho de que la carga tributaria o el nivel de gasto público sean comparativamente bajos significa que es necesario incrementarlos? La respuesta a esta pregunta es de carácter político y tiene que ver con el tipo de país que se quiera construir.

Alta provisión estatal de bienes públicos y alta tributación. Por un lado, se podría pensar en un modelo de país que preste mucha atención al financiamiento estatal de bienes y servicios. Se trataría de un país en el que el gobierno tiene la responsabilidad de financiar los servicios de educación, salud, pensiones, seguridad pública y ciudadana, la infraestructura colectiva y otros servicios. En forma paralela, habría que establecer un esquema de redistribución del ingreso para adaptarlo a los patrones deseables. Este tipo de país requiere un alto nivel de tributación, que le permita financiar esos bienes y servicios y ponerlos a disposición de la población, la que conforme aumente su nivel educativo, exigirá mayor calidad en la prestación de los mismos. Los servicios se irán haciendo más caros y la tributación tendrá que aumentar. Un prototipo de este modelo podría ser Suecia, Dinamarca u Holanda en Europa o Uruguay en América Latina; en estos países, los servicios públicos tienen un alto nivel de calidad y la tributación es elevada para poder sostenerlos**.**

Provisión privada de bienes públicos y baja tributación. Un modelo alternativo es aquel en el que los ciudadanos se proporcionan a sí mismos el máximo de bienes y servicios, a menos que no tengan capacidad de pago y la sociedad considere que son esenciales. En este modelo, la educación sería financiada por los mismos ciudadanos,

quizás con algún subsidio para los niveles más bajos del sistema educativo. Los servicios de salud se financiarían en forma privada; los regímenes de pensiones, con contribuciones individuales y no con fondos solidarios; incluso parte de la seguridad pública podría financiarse en forma privada en lugar de recurrir a los impuestos. En este caso, las personas no gastarían tanto en impuestos, sino que el gasto lo harían directamente en los servicios a los que quisieran tener acceso. Los recursos del gobierno se utilizarían para las funciones administrativas y para las tareas de redistribución del ingreso que se consideraran pertinentes.

Cuál de estos modelos quiere tener Costa Rica es una elección de tipo político que no debe confundirse con los argumentos de carácter técnico. La sociedad costarricense se ha debatido entre ambos modelos durante las últimas dos décadas y aunque el discurso mayoritario parece inclinarse hacia el modelo de alta tributación y provisión estatal de bienes públicos, en la práctica, muchas acciones sugieren que hay una transición hacia un modelo de baja tributación y provisión privada de bienes públicos. Pero hasta el momento, el debate no ha sido explícito.

¿Cuál debe ser el tamaño del sector público?

Tanzi y Schuknecht (2000) investigaron la relación entre el nivel de gasto público y el bienestar social. Tomaron un conjunto de indicadores del bienestar (esperanza de vida, mortalidad infantil, inflación, escolaridad) y analizaron su relación con el nivel de gasto público.

Concluyeron que, ... *en términos de muchos de estos indicadores socioeconómicos, los países con gobiernos pequeños obtuvieron resultados iguales o mejores que sus contrapartes con gobiernos grandes...* (y que) *países de reciente industrialización han logrado niveles comparables de bienestar social y económico con niveles mucho más bajos de gasto público. Este análisis nos lleva a concluir que los gobiernos podrían ser mucho más pequeños de lo que son hoy sin reducir los beneficios que se reclaman como justificación del alto gasto público* (p. 76). También, que ... *mucho de lo que los gobiernos quieren lograr puede alcanzarse con niveles de gasto que varían entre el 25% y el 35% del PIB* (p. 249).

Estos resultados son polémicos y están muy influidos por la perspectiva conservadora de los autores. Sin embargo, plantean dos inquietudes de mucha relevancia para Costa Rica en estos momentos:

Aún si hubiese acuerdo sobre cuáles son las funciones que el Estado debe llevar a cabo, hay un amplio margen de discusión acerca de cuál es la mejor forma de hacerlo y cómo minimizar los costos que implica. Por lo tanto, la discusión sobre el nivel de la carga tributaria no debe limitarse a los impuestos, pues hay que definir en qué se va a gastar y cómo hacerlo mejor. O sea, que se trata de una discusión sobre el papel general del Estado y no sólo sobre su financiamiento.

Cuando los autores consideran que lo que los gobiernos se proponen se puede lograr con un 25% a 35% del PIB, están refiriéndose a países desarrollados, donde el PIB es varias veces superior al de Costa Rica, y que disponen de una elevada inversión en capital físico y humano. Aún así, en Costa Rica el gasto público es más bajo que los porcentajes indentificados.

3.2 Eficiencia y competitividad

La tributación tiene costos elevados, que van más allá de los montos que cada contribuyente entrega al gobierno para cumplir con sus obligaciones. Por un lado están los costos de administración del sistema - en los que incurre el sector privado para llevar registros, elaborar declaraciones y efectuar pagos, y el sector público para recaudar y fiscalizar –y por otro, están los costos asociados con las *distorsiones* en la asignación de recursos que introduce el sistema tributario.

En el Capítulo 2 de este libro, Bolaños analiza este tema y concluye que la carga excedente de los impuestos– una medición amplia del costo inducido por las distorsiones- es elevada en comparación con la de otros países, aunque ha disminuido en la última década:

> *(...) el costo en bienestar por ineficiencias creadas por los impuestos asciende a un 30% de la recaudación. Es decir, la sociedad pierde 30 céntimos por cada colón recaudado, debido al menor valor de lo que produce y consume con los precios distorsionados por los impuestos... (y es) alto, compara*(do) (con el) *costo del 20% de la recaudación estimado para los Estados Unidos. Al analizar los resultados, se aprecia que buena parte del costo en ineficiencia se debe a los diferenciales de tasas entre los distintos impuestos.*

De acuerdo con esta última observación, cuando el autor analiza las propuestas de la comisión de Ex ministros de Hacienda nombrada por la Administración Rodríguez Echeverría para enfrentar los problemas fiscales, encuentra que tienden a reducir levemente la carga excedente, pues proponen una menor variabilidad en las tasas de los impuestos sobre la renta y sobre las ventas.

El autor cuestiona sin embargo la coherencia entre las declaraciones políticas y las prácticas seguidas en el país, tanto en materia de eficiencia como de equidad:

> *Si bien se acepta que los impuestos deben de responder a la capacidad de pago de los contribuyentes, principio sostenido aún a nivel de la Corte Constitucional, esto no pasa de ser un enunciado conceptual, porque en la práctica se han seguido esquemas que conscientemente han promovido no sólo proyectos y actividades que pueden haber tenido un alto costo en eficiencia, entendida esta en*

su acepción amplia, sino que pueden haber concentrado la riqueza y el ingreso.

En cuanto a los costos de administración, no hay estudios específicos para el país. En Estados Unidos se han estimado en alrededor de un 7% de la recaudación. Es posible que en Costa Rica sean mayores, aunque hay que restarles los beneficios generados por los sistemas contables, que tienden a mejorar la calidad de la toma de decisiones empresariales y que quizás no existirían si no fuera por las obligaciones tributarias.

En síntesis, el costo total de la tributación se resume en la idea de que un colón de ingreso tributario tiene un costo aproximado de cuarenta céntimos. Con la carga tributaria actual, este costo es equivalente a alrededor de un 5% del PIB. De aquí se desprenden por lo menos tres retos de política fiscal:

Primero: la necesidad de establecer estándares sobre la relevancia, la calidad y la eficiencia del gasto público; dado que se financia con los impuestos, este gasto es en realidad más caro de lo que las cifras sugieren a primera vista.

Segundo: desde esta perspectiva, la reducción de los costos de la administración tributaria adquiere una importancia que va más allá de facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias; simplificar el sistema y su administración deben verse como formas de reducir el elevado costo social de los tributos.

Tercero: los costos por la distorsión del sistema de precios, si bien son difíciles de reducir en forma significativa, pueden atenuarse un poco simplificando la estructura tributaria y reduciendo la diversidad de tasas y las exoneraciones del impuesto sobre la renta.

El estudio de Bolaños plantea interrogantes políticas que revisten la mayor importancia para el desarrollo nacional. La siguiente etapa de este tipo de investigación, que requiere mejorar y actualizar la información de base, implica avanzar hacia modelos que incorporen factores dinámicos vinculados al crecimiento, la inversión y la competitividad de la economía. Estos elementos van más allá del estudio planteado, que se centró en los costos estáticos del sistema, pero forman parte del debate necesario para redefinir la estructura tributaria del país.

Así, por ejemplo, las propuestas que se presentaron durante la Administración Rodríguez para reducir la tasa del impuesto sobre la renta a las empresas al 15% y la de las personas al 20% y eliminar

todas las exoneraciones, pretendían básicamente hacer más competitiva la estructura tributaria para atraer inversionistas.

Sin duda la definición del impuesto sobre la renta debe hacerse teniendo en cuenta las restricciones que impone la globalización. En este contexto, es posible plantearse dos modelos alternativos para la atracción de inversiones, sean estas de origen nacional o extranjero.

En el primer modelo, que podría llamarse de competitividad real, se parte de la premisa de que la atracción de inversiones se fundamenta en las condiciones reales de la economía. En esta perspectiva, se entiende que los costos de producción, la existencia de una adecuada infraestructura interna y de vínculos adecuados con las redes logísticas internacionales, el funcionamiento del sistema financiero y del mercado laboral y la certeza de contar con un estado de derecho confiable, son aspectos claves para que los empresarios nacionales o extranjeros decidan invertir en el país. Desde esta óptica, los impuestos son necesarios para contar con esa infraestructura y con las demás condiciones requeridas para crear la competitividad real que permita la llegada de nuevas inversiones, aunque muchos de estos elementos deben financiarse con endeudamiento y no con ingresos corrientes.

En la segunda perspectiva se supone que la generación o atracción de inversiones depende de manera fundamental de las condiciones tributarias que se les ofrezcan a las empresas. Es posible aumentar el atractivo del país -en especial en esta época de tanta competencia internacional para atraer inversiones– reduciendo los impuestos para ubicarlos por debajo de los países con los cuales se compite. Así, se apuesta a que los impuestos “compensen” las insuficiencias que pudiera tener el país en materia de competitividad real. Este tipo de estrategia no es eficiente para atraer aquellas inversiones que valorizan y remuneran más los recursos humanos y naturales de un país como Costa Rica, las cuales dependen de la existencia de infraestructura o servicios públicos especializados y de alto nivel, como centros educativos de excelencia o infraestructura física de calidad internacional. Por ejemplo, se sabe que la decisión que tomó INTEL de invertir en Costa Rica se basó en la valoración de la calidad del recurso humano nacional más que en el tratamiento tributario ofrecido por el gobierno (Spar, 1997).

En un trabajo elaborado recientemente por Morisset y Pirnia (2000), los autores revisan la literatura producida sobre el tema a partir de los sesenta, y combinan análisis de tipo econométrico con estudios de opinión hechos a los responsables de la toma de decisiones de inversión. Las conclusiones de ambos tipos de estudio coinciden en

que, si bien el tratamiento tributario es relevante en la decisión de inversión, no es uno de los principales criterios. En igualdad de condiciones, el tratamiento tributario es importante; pero son más importantes los factores reales que determinan la rentabilidad de los proyectos. Tal como lo señaló uno de los empresarios entrevistados: *los impuestos son iguales al postre, en el sentido de que uno no escoge el restaurante por el postre ni decide la inversión por los impuestos, sino por el resto de las condiciones; si al final el postre es muy bueno o hay un tratamiento tributario muy beneficioso, lo celebra, pero no es por eso que toma la decisión*. Aunque en la literatura especializada se señala la importancia de contar con sistemas tributarios estables, que aseguren a las empresas la permanencia de las reglas del juego, hay la tendencia a considerar que los incentivos tributarios no son un buen instrumento para estimular la inversión (ADB Institute, 2000).

Aquí cabe recordar que Costa Rica tiene experiencia en el uso del modelo basado en ceder impuestos o dar subsidios para compensar las deficiencias de competitividad[22]. El caso más reciente es el régimen de promoción de exportaciones basado en los Certificados de Abono Tributario y en las exoneraciones del impuesto sobre la renta; cuyos recursos hubieran podido emplearse para aumentar la competitividad mediante la inversión en capital físico y humano.

La situación en esta materia es aún más grave. Costa Rica también ha perdido ingresos tributarios cuando las empresas – especialmente estadounidenses – han sido exoneradas de impuestos aquí, pero han tenido que pagarlos en su país de origen. Estados Unidos permite que las empresas que invierten en el extranjero deduzcan de los impuestos los que pagaron en los países en los que llevaron a cabo la inversión; de esta forma, cuando un país impone una tasa menor (o exonera), lo que consigue es que los impuestos los perciba el Tesoro norteamericano en lugar del Ministerio de Hacienda nacional. No hay cuantificaciones de los recursos fiscales que se han perdido por la mala gestión de los gobiernos en este sentido, pero sin duda se trata de un campo en el que la política nacional debe reorientarse. En el Índice de Competitividad del año 2001, que calcula el *World Economic Forum* (2002), Costa Rica aparece en la posición 50 entre 75 países; uno de los factores que influyeron negativamente en el puntaje obtenido es la debilidad de su infraestructura[23]. La política de

22 El modelo de sustitución de las importaciones también se basó en exoneraciones y subsidios a la inversión, aunque el costo fiscal fue menos oneroso, porque la protección arancelaria -el principal estímulo a la producción sustitutiva de importaciones- era un importante generador de ingresos públicos.

23 En ese indicador, los factores con posiciones más desventajosas fueron: Calidad de la infraestructura telefónica (posición 75), Desarrollo de la infraestructura de ferrocarriles (posición 69) y Calidad de la infraestructura portuaria (posición 67).

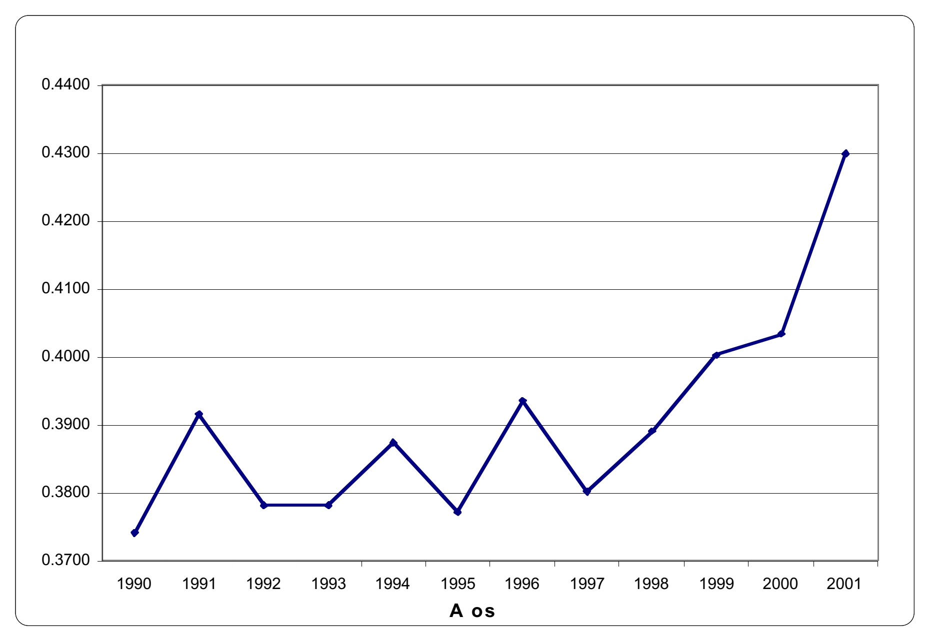
atracción de inversiones a ultranza es uno de los factores que han llevado al país a esa posición.

La decisión acerca de cuál modelo adoptar no puede guiarse solamente por criterios técnicos; sino que debe completarse con una decisión política sobre la estrategia del desarrollo nacional.

3.3 Equidad

En los últimos años se ha deteriorado la distribución del ingreso, tal como se desprende de los datos del Coeficiente de Gini[24] que se presentan en el Gráfico 1. Este deterioro, que en un primer momento parecía casual, exhibe una tendencia sostenida a lo largo de los últimos cuatro años. Aunque averiguar las causas del deterioro requiere un análisis que está fuera del alcance de este trabajo, cabe preguntarse qué papel puede jugar el sistema tributario para contrarrestar esta tendencia.

Gráfico 1
Costa Rica: Coeficiente de Gini
1990-2001



Fuente: Valores calculados por Juan Diego Trejos y facilitados personalmente a los autores.

24 El Coeficiente de Gini es una medida de la concentración de la distribución del ingreso que varía entre cero (igualdad absoluta) y uno (concentración absoluta).

Bolaños se propuso analizar el efecto del sistema tributario sobre la distribución del ingreso y su evolución durante los últimos trece años y arribó a las siguientes conclusiones:

> *Por el lado del análisis de incidencia, entre 1988 y el año 2000, la evidencia disponible y los supuestos utilizados indican que el sistema impositivo tiene un efecto casi nulo sobre la distribución del ingreso por deciles. Por otro lado, cuando se mide la distribución de la carga impositiva, las tasas efectivas brutas por decil muestran una mejora, al pasar de una curva con regresividad en los deciles altos en 1988, a una leve regresividad en el 2000.*

La conclusión de que el sistema tributario costarricense es regresivo (es decir, que a pesar de que su influencia es pequeña, grava más a los que menos tienen), tanto en 1988 como en 2000[25], difiere de los resultados obtenidos por Taylor-Dormond (1997) para 1988[26], quien concluyó que el sistema era proporcional en ese entonces. Estudios realizados en la década de los setenta, como el de Herschel, llegaron a la conclusión de que en esa época el sistema era fuertemente regresivo.

Se puede concluir, entonces, que el sistema tributario costarricense no es progresivo y más bien presenta elementos de regresividad. Por lo tanto, no solo no contribuye directamente a mejorar la distribución del ingreso sino que tiende a deteriorarla. Se puede afirmar también que las reformas implementadas desde 1988 (o incluso desde la década de los setenta) han reducido marginalmente la regresividad del sistema .

Estas situaciones prevalecen, a pesar de que un alto porcentaje de la población manifiesta estar de acuerdo con que el sistema tributario debe ser progresivo, según el resultado de la encuesta sobre cultura tributaria que realizaron Rivera y Sojo. A la pregunta *¿Está usted de acuerdo en que haya una reforma tributaria para que se cobre más a los ricos?*, el 88% de los entrevistados dijo estar “de acuerdo” o “muy de acuerdo”; y ante la pregunta *¿Está usted de acuerdo en que haya una reforma tributaria que permita que cada uno pague impuestos según sus posibilidades?*, el 92% afirmó estar “de acuerdo” o “muy de

25 En términos generales, se entiende que el sistema tributario es progresivo si la distribución del ingreso después de los impuestos es menos desigual que antes; es proporcional si no la afecta y es regresivo, si la distribución después de los impuestos es más desigual.

26 Bolaños ajustó los datos de ingresos de capital de la encuesta de ingresos y gastos con los de la Cuentas Nacionales del Banco Central, lo cual explica la diferencia entre los dos estudios, cuyas metodologías en los demás aspectos son muy semejantes.

acuerdo". El porcentaje que considera que actualmente el sistema es *justo, porque pagan más los que más tienen*, es menor, aunque mayoritario (61%)[27].

Lograr que un sistema tributario sea progresivo es una tarea compleja. Primero, porque los grupos con mayores ingresos tienen más posibilidades de oponerse a las reformas que tiendan a hacer progresivo el sistema[28]. Segundo, porque la globalización impone restricciones, pues la elevada movilidad del capital y del trabajo especializado hacen relativamente fácil para los grupos que poseen esos factores, evadir o eludir los impuestos progresivos con los que se les trate de gravar. En este contexto, es ilustrativa la experiencia de Austria (ADB Institute, 2001) o de los países nórdicos (Musgrave, 2001), que han adoptado sistemas tributarios cedulares con tasas más bajas para los factores móviles con el propósito de preservar la carga tributaria, aunque esto significa reducir la progresividad del sistema[29]. Tercero, porque la competencia tributaria entre los países, y en especial los territorios *offshore* y los paraísos fiscales, unidos a la complejidad financiera y tributaria de los grupos de altos ingresos, les permite aprovechar las opciones que les abren las diferencias entre las legislaciones nacionales. Cuarto, porque se requiere de una administración tributaria muy desarrollada para compensar las tendencias mencionadas y lograr que al menos los propietarios de los factores productivos contribuyan en forma progresiva.

A pesar de lo expuesto, algunos países, en especial los más desarrollados, han logrado consolidar sistemas tributarios que, en su conjunto, son progresivos. Estados Unidos es uno de ellos: en 1993, el quintil más bajo de la distribución del ingreso tenía una tasa efectiva de tributación del 8.4%, y el más alto, una de 26.6%[30]. (Kansten, Sammartino y Toder, 1996: 17).

Las dificultades para lograr que el sistema en su conjunto sea progresivo, han llevado a la mayoría de los especialistas a concluir que el sistema tributario, en especial en los países subdesarrollados,

27 Los entrevistados también tienden a coincidir en que los ricos pagan poco (73%) y los pobres pagan mucho (63%).

28 Cuando se reformó el impuesto de bienes inmuebles, en 1995, se establecieron tasas que permitían a las municipalidades obtener importantes recursos provenientes de los grupos de ingresos medios y altos, con una exoneración a los grupos de ingresos más bajos. Se trataba de un impuesto directo progresivo, pero la oposición de los grupos medios y altos a que el impuesto se aplicara con el rigor que tenía implícito, llevó a que se bajaran las tasas, reduciéndose así la progresividad del sistema tributario.

29 En este mismo sentido, véase Tanzi (1995) y ADB Institute (2000).

30 Los quintiles intermedios tenían, en orden ascendente, tasas del 15.5%, 19.5% y 22.3%. En ese país, el impuesto más progresivo es el de la renta a las personas.

no es un buen instrumento para redistribuir el ingreso (ADB Institute, 2001) y que esta tarea se puede realizar en forma más efectiva a través del gasto público. Esto no significa que no sea posible aumentar la progresividad del sistema, pero es una llamada de atención sobre el limitado potencial de los impuestos para mejorar la distribución de manera significativa.

En este contexto, conviene mencionar el caso de Suecia -el prototipo de la economía del bienestar- donde el sistema tributario es levemente progresivo y el gran impacto distributivo del sector público se logra sobre todo a través del gasto, que redistribuye el 60% del ingreso, en contraste con el 20% de los Estados Unidos, donde el sistema tributario es mucho más progresivo (Steinmo, 1993).

En Costa Rica no se ha logrado que el sistema tributario sea progresivo, pero el gasto sí lo es (Taylor-Dormond, 1997). Esta característica parece ser percibida y apreciada por la población nacional. En la encuesta realizada por Rivera y Sojo se aprecia que altos porcentajes de la población declaran estar satisfechos con la calidad de la mayoría de los servicios públicos, en especial, los de carácter social. Sin embargo, en la medida en que la carga tributaria es baja y la distribución del ingreso muestra una tendencia a la concentración, los grupos medios y altos, sobre los cuales recae una parte importante de los impuestos, se enfrentan con la contradicción de que financian el gasto del gobierno pero no reciben a cambio servicios satisfactorios. Este problema no se presenta en Suecia, porque la carga tributaria es alta y la población recibe servicios públicos de calidad. En Costa Rica, la menor calidad de los servicios puede llevar al sistema a perder el apoyo de los grupos medios y altos, que tienden entonces a la contratación privada de algunos servicios, como educación, salud y seguridad, y a una mayor evasión y elusión tributarias. Los esfuerzos por hacer más progresiva la tributación, si no se acompañan de mejoras significativas en la calidad de los servicios, pueden resultar infructuosos y deteriorar la legitimidad del sistema.

Una pregunta adicional sobre el tema de la equidad es si existen los medios para hacer más progresivo el sistema tributario, en el caso de que esta sea la dirección en la que se quiera avanzar. La respuesta no es sencilla y no basta con asimilar los impuestos directos con los progresivos y los indirectos con los regresivos, como en los libros de texto, pues la incidencia de los impuestos depende de su diseño específico y de la forma en que se administren. Un impuesto sobre la renta que en principio podría ser progresivo, se vuelve regresivo si exonera o grava con tasas menores los ingresos de los grupos más altos, como en el caso de las exoneraciones asociadas a los regímenes

de promoción de exportaciones o de las tasas más bajas para dietas e intereses que para salarios; algunos impuestos indirectos –como el impuesto selectivo de consumo a los automóviles– podrían ser muy progresivos si se logra establecerlos y cobrarlos. Incluso la regresividad del impuesto sobre las ventas se puede aminorar si se tiene una canasta de bienes relevantes que sean parte del consumo de los grupos de menores ingresos o si, como en principio establece nuestra legislación, una proporción importante del ingreso se ata, como destino específico vinculante, a un gasto que beneficie a esos grupos.

¿Cómo hacer más progresivo el sistema tributario?

Para hacer más progresivo el sistema hay que ir más allá de la simple distinción entre impuestos directos e indirectos, pues la progresividad es una función de la combinación de impuestos y de sus características específicas.

a) **El impuesto sobre la renta.** Wagstaff y van Doorslaer (2001) analizan qué hace progresivo el impuesto personal sobre la renta en quince países de la OCDE. Para esto, identifican un conjunto de factores que pueden hacerlo más o menos progresivo: la estructura de las tasas, las deducciones personales o familiares, las deducciones de gastos específicos, los créditos tributarios y la exención de algunos tipos de ingreso. En el estudio empírico, encontraron diferencias entre los países estudiados, que agruparon en tres tipos: los que logran la progresividad básicamente a través de las diferencias en las tasas, los que la logran a través de las deducciones personales o familiares y aquellos donde la progresividad se alcanza mediante la combinación de los distintos elementos.

b) **El impuesto al valor agregado.** En este caso, que corresponde al impuesto sobre las ventas en Costa Rica, es posible reducir la regresividad a través de la definición de la canasta de bienes y servicios incluida en el impuesto y de la combinación del IVA con el impuesto selectivo de consumo, si este se usa para lograr tasas más altas sobre los bienes de consumo de los grupos de más altos ingresos (Ebrill, Keen, Bodin y Summers, 2001). Por ejemplo, Hossain (1994) reporta que en Bangladesh la introducción de un impuesto al valor agregado con una tasa única habría sido altamente regresiva, pero al combinarlo con una canasta exenta y con el impuesto selectivo de consumo, se logró una importante reducción en la regresividad. En el caso de Costa Rica, Conejo, Gutiérrez y Mora (1995) analizan opciones para reducir la regresividad del impuesto.

c) **La combinación de impuestos.** Una opción teórica de política impositiva es tener un solo impuesto que tenga la progresividad deseada. En la práctica, esto requeriría tasas muy elevadas y, probablemente, una pérdida de eficiencia muy grande. Para evitar este problema, se utiliza una combinación de impuestos, unos progresivos y otros no, para lograr el nivel de progresividad deseado. En los Estados Unidos, por ejemplo, el impuesto personal sobre la renta es la principal fuente de progresividad y le imprime esa característica al sistema, a pesar de que los impuestos a las corporaciones y a las ventas (sobre todo este último, que no es un impuesto al valor agregado) son muy regresivos y los impuestos selectivos no muestran mayor progresividad (Kansten, Sammartino y Toder, 1996).

3.4 Evasión

En Costa Rica, los avances en materia de control de la evasión tributaria son pocos hasta la fecha. Diversos estudios coinciden en señalar que la evasión varía entre un 20% y un 60%, dependiendo del impuesto, y no hay evidencia de que haya habido cambios importantes en la reducción de la evasión, a pesar de las transformaciones institucionales y legales que han tenido lugar en la última década. Algunos de los resultados de esos estudios establecen lo siguiente:

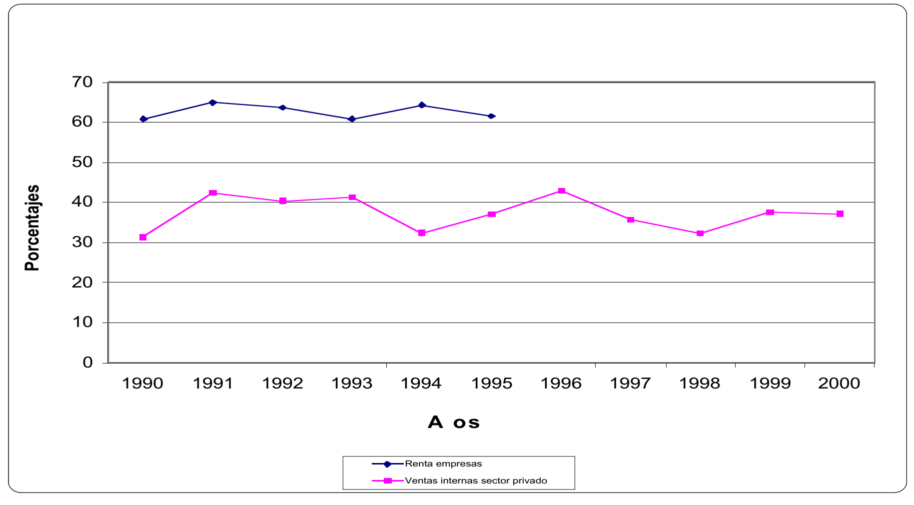
- De acuerdo con estimaciones realizadas por el Ministerio de Hacienda para el período 1990-95, la tasa de evasión del impuesto de ventas se ubica entre el 30 y el 40% (Chávez y Valverde, 1996). Estos resultados coinciden con un estudio reciente realizado por la Contraloría General de la República hasta el año 2000.

- Cruz (1998) calcula índices de evasión superiores al 60% en el impuesto a las sociedades.

- Fabio Durán estimó que en 1966, la evasión de los impuestos a la seguridad social por concepto de no aseguramiento y subdeclaración de salarios equivalía a un 23% de los ingresos por cuotas y a un 21% en términos de los ingresos reglamentarios.

En el Gráfico 2 se presenta la información disponible sobre la evasión del Impuesto sobre la Renta de las Empresas y el Impuesto sobre Ventas Internas (excluyendo las empresas públicas).

Gráfico N° 2
Evasión Tributaria en Costa Rica
1990-2000



Fuente: Datos suministrados por Juan Ernesto Cruz, de la Contraloría General de la República.

Los resultados anteriores son semejantes a los de otros países subdesarrollados. Por ejemplo en Chile, la tasa promedio de evasión del Impuesto al Valor Agregado interno para el período 1980-1991 se estimó en un 45% (Toro y Trujillo, 1992); para el caso del impuesto sobre la renta de las empresas se ha estimado entre 40% y 60% (Jorrat y Serra, 1999, citado por Cruz, 1998); y en 1995, se calculó que la evasión del impuesto sobre los intereses se redujo del 50% al 35% al aprobarse una ley que autorizó al Servicio de Rentas Interno a solicitar información a los bancos[31]. En Colombia, entre 1984 y 1991, la evasión en el Impuesto al Valor Agregado se estimó en un 33%, y en el Impuesto sobre Renta, en un 32%. Durante los años setenta, la evasión en renta se calculó en un 60% (República de Colombia, 1993).

Este tipo de información contrasta con la de países más desarrollados, como Estados Unidos y Suiza, donde la evasión se estima entre un 10% (Engel y Hines, 1998) y un 13% (Stiglitz, J., 1998:687; Cruz, J.E.:1998)[32]

Surge entonces la pregunta política: ¿ quieren los costarricenses aproximarse a los países más avanzados en este campo[33], tal como lo han hecho en otros?

La evasión, al igual que otras formas de corrupción, es un problema difícil de resolver, pero existen experiencias exitosas que sugieren caminos por los cuales transitar si se tienen la voluntad política y el compromiso moral necesarios para lograrlo.

Harberger (1993:149-151) advierte sobre lo que denomina una situación de *desmoralización tributaria*, en donde los impuestos están sujetos a la evasión amplia y abierta, la administración es laxa e incluso corrupta, los contribuyentes perciben que son tratados en forma desigual e injusta, los gobiernos tratan de compensar la baja recaudación con aumentos en las tasas que incrementan la evasión, y se entra en un círculo vicioso en el cual hasta las personas que normalmente se consideran honorables y honestas evaden los

31 (www.sii.cl/pagina/infgeneral/estudios/ciat96.htm)

32 Aunque hay marcadas diferencias por impuestos (desde 6.1% en sueldos y salarios hasta 50% o más en sociedades colectivas y pequeñas sociedades anónimas, alquileres y servicios no contabilizados). El sector ilegal (drogas, juego y prostitución) eleva a 23% la evasión total (Stiglitz, 1992: 712)

33 Como lo señala Rodríguez en el Capítulo 1, llama la atención el hecho de que junto a estas elevadas tasas de evasión, haya una alta recaudación del impuesto de ventas como proporción de la oferta interna, en comparación con los datos de países más desarrollados. Según Ebrill et al. (2001), la recaudación de este impuesto constituye una elevada proporción del consumo privado, en comparación con países más avanzados.

impuestos. Según él, en esas condiciones, que no son las de Costa Rica, pero tampoco están muy lejos de serlo,

> *Probablemente la principal tarea que enfrenta el reformador tributario (...) es recuperar el tono moral de la sociedad: convertirla, de una sociedad compuesta principalmente por evasores de impuestos en una en la cual la mayoría de la gente cumple con las leyes tributarias (...) Darle vuelta a un sistema tributario desmoralizado es una tarea mayúscula. Requiere trabajar en todos los niveles, desde el recolector de impuestos hasta el menor de los contribuyentes*[34] (traducción libre).

Para el lector ha de ser evidente que, junto a la dimensión ética, se requiere de una firme decisión política, que es muy difícil construir como una fuerza social real, dados los grandes intereses que resultan afectados por la decisión de minimizar la evasión; sin embargo, esta es la primera condición si efectivamente se pretende combatirla.

34 Además del compromiso moral y de la decisión política, hay ciertos elementos de carácter técnico que se mencionan en la literatura, como contar con un sistema tributario simple, pocos impuestos y tasas, el mínimo de exoneraciones, sistemas de control y sanción efectivos y una administración que facilite el cumplimiento de las obligaciones.

¿Cómo combatir la corrupción? La experiencia de Hong Kong

En Hong Kong, la lucha contra la corrupción ha sido exitosa. La corrupción era una práctica generalizada, heredada y legitimada desde las épocas imperiales chinas. Durante la gestión británica, hubo varios intentos para combatirla, basados principalmente en la pretensión de usar las leyes, la represión y el presupuesto como instrumentos para combatirla. Estos esfuerzos dieron pocos resultados:

Aprendimos que las leyes más severas y una mayor fuerza policial no funcionan por sí solas. La corrupción es un problema social fuertemente enraizado que aumenta en fortaleza y dimensión con el tiempo (...) La corrupción es como una enfermedad que germina de las normas sociales, la cultura y la actitud durante un largo período de tiempo hasta que alcanza proporciones epidémicas y penetra de modo firme y dominante en toda la comunidad.

En 1974 se emprendió una lucha frontal contra la corrupción. Se creó la “Comisión Independiente contra la Corrupción” (ICAC), cuyos resultados exitosos permiten hoy colocar a Hong Kong como uno de los lugares en los que la corrupción pública es menor.

La Comisión fue dotada de gran independencia respecto a todas las instituciones públicas, y se le dieron potestades para sancionar severamente a quienes incurrían en faltas establecidas en la ley. Su estrategia se centró en tres áreas: la investigación, la prevención y la educación.

En educación, la ICAC tiene programas dirigidos a educar contra los males de la corrupción y promover el respaldo público contra la corrupción. Una quinta parte del presupuesto se destina a este fin, y la idea es que el éxito de la estrategia anticorrupción se basa en la participación de la comunidad, con el apoyo de oficinas locales, programas de participación comunitaria, de comunicación masiva y de monitoreo de la opinión pública.

En prevención, el énfasis de la Comisión se colocó en el estudio de los sistemas para eliminar demoras, la excesiva discreción por parte de los funcionarios y la pobre supervisión.

En investigación, las labores de la ICAC se enmarcaron en los estatutos sobre prevención del soborno y prácticas corruptas e ilegales. Gradualmente, algunas de sus funciones se traspasaron al Poder Judicial, y solamente la Procuraduría puede iniciar juicios sobre corrupción.

La comisión continúa sus labores actualmente, bajo el gobierno chino (http://www.icac.org.hk/eng/main/index.html). Se han creado entidades semejantes en otros países.

Fuente: De Speville (1995).

3.5 Rendición de cuentas

En el Capítulo 6, Gutiérrez y Román discuten el tema de la rendición de cuentas sobre ingresos tributarios. En esta sección, se analizará el aspecto de la rendición de cuentas relacionado con el informe de las autoridades ministeriales ante los Poderes Legislativo y Ejecutivo sobre la situación general de las áreas bajo su responsabilidad. Esa forma de rendición de cuentas se podría definir como *un principio político de acuerdo al cual las agencias y las organizaciones gubernamentales están sujetas a alguna forma de control externo, que provoca que den una respuesta general sobre y por sus acciones* (Leclerc *et al.*, 1996).

En el ámbito particular de la gestión de impuestos, la rendición de cuentas a las autoridades políticas de más alto rango es especialmente necesaria, porque las unidades organizativas del Ministerio de Hacienda encargadas de esa función están en medio de procesos de reforma organizativa que son vitales para el Estado y que deben ser monitoreados, apoyados y orientados.

Por otra parte, es imprescindible que la rendición de cuentas se extienda a los procesos que realiza el Poder Judicial y que son componentes esenciales del sistema de recaudación. La eficiencia y la justicia en sanciones son indispensables para evitar la impunidad y para que el sistema tributario goce de legitimidad. Como se explica más adelante, los procesos administrativos y judiciales de sanción deben contar con un adecuado sistema de monitoreo. Sin embargo, en este caso, la rendición de cuentas no estaría dirigida hacia los Poderes Legislativo y Ejecutivo, pues está de por medio la independencia del Poder Judicial. Se trataría más bien de una rendición de cuentas de los tribunales correspondientes ante las máximas autoridades del Poder Judicial.

Una mejora en la rendición de cuentas ante las autoridades de los Poderes de la República no sólo produce los beneficios de control y orientación en el más alto nivel político, sino que genera una cadena de impactos positivos que atraviesa todos los niveles jerárquicos. Algunos de los *eslabones* de esa cadena son: a) las autoridades del Ministerio de Hacienda solicitan a sus subalternos que generen la información necesaria para rendir cuentas ante los Poderes Ejecutivo y Legislativo; b) para proveer esa información, se deben mejorar los procesos de control interno que permiten

obtenerla; c) un buen control interno debe apoyarse en una excelente planificación estratégica, de modo que el desarrollo del uno obliga a mejorar la otra; d) los resultados de los procesos de control interno le permiten a las jefaturas intermedias y a las autoridades superiores contar con una base de información útil para la toma de decisiones políticas y técnicas dirigidas a mejorar cada una de las áreas de actividad sobre la que se rinde cuentas. En otras palabras: el cumplimiento cabal de la rendición de cuentas del Ministro de Hacienda hacia los poderes Ejecutivo y Legislativo es un detonante de acciones positivas en el campo del control, la planificación y la dirección política, tanto en el interior del ministerio como en los poderes mencionados; de ahí su especial valor.

En el Capítulo 6, Gutiérrez y Román identifican los instrumentos formales mediante los cuales los ministros y viceministros pueden rendir cuentas. En lo concerniente a la Asamblea Legislativa, esos instrumentos son los siguientes:

- El informe anual de los ministros ante la Asamblea Legislativa.
- Las comparecencias de los ministros y viceministros ante la Comisión Permanente Especial para el Control del Ingreso y el Gasto Público.
- La comparecencia de los ministros ante el Plenario de la Asamblea Legislativa.
- La información entregada por el Ministerio de Hacienda a la CGR sobre la gestión de los ingresos tributarios[35].

Si bien el Ministerio de Hacienda cuenta con una amplia gama de instrumentos para la rendición de cuentas ante la Asamblea Legislativa, Gutiérrez y Román señalan que ninguna de las dos instituciones los utiliza plenamente. Al respecto, mencionan lo siguiente:

---

35 Se incluye la relación con la CGR como parte de la rendición de cuentas ante la Asamblea Legislativa, dado que la CGR es un órgano auxiliar de la Asamblea especializado en el control superior de la Hacienda Pública y en la rectoría del sistema de fiscalización del Gobierno. En el campo específico de los ingresos tributarios, la nueva Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos le ha otorgado a la CGR varios instrumentos para verificar el funcionamiento de su sistema de control interno y la eficiencia de sus procesos. Además, en el dictamen anual que debe presentar la CGR a la Asamblea Legislativa, es posible ofrecer criterios para que esta ejerza sus facultades de control político y verifique el cumplimiento de sus recomendaciones (Capítulo 6). En especial, hay que destacar la reciente creación del Área de Fiscalización de Ingresos de la CGR, que supervisa el proceso de gestión y administración de los ingresos del sector público.

- A partir de 1998, el informe anual que presenta el Ministro de Hacienda a la Asamblea Legislativa carece de indicadores de gestión y de referencias detalladas sobre el estado de las diferentes áreas del ministerio[36], por lo tanto, no tiene utilidad como instrumento de rendición de cuentas.

- La Comisión Permanente Especial para el Control del Ingreso y el Gasto Público también prepara un informe anual. En el año 2000, el Ministro de Hacienda y el Viceministro de Ingresos comparecieron una vez cada uno. Como no se logró un dictamen de consenso, se produjeron dos dictámenes negativos y uno afirmativo, pero ninguno incluye una valoración general sobre la gestión de impuestos. En los informes negativos, sólo hay un par de referencias puntuales a deficiencias en esa área[37], y en el informe positivo, se pone el énfasis en los logros alcanzados[38].

- La Asamblea Legislativa no utiliza las evaluaciones y recomendaciones de la CGR en el área de gestión de impuestos para traducirlas en orientaciones políticas sobre la materia. Este vacío de control político ocurre a pesar de que el informe anual de la CGR contiene información valiosa sobre el desempeño institucional[39], y de que la Comisión Permanente para el Control del Ingreso y el Gasto Público tiene la potestad de hacer comparecer ante ella al Contralor General de la República para que la informe y asesore.

Con base en lo expuesto en los párrafos anteriores, Gutiérrez y Román consideran que, en materia de ingresos tributarios, *el análisis de las prácticas de control político evidenciaba un débil ejercicio de las competencias de la Asamblea Legislativa.*

El Poder Ejecutivo cuenta con el Sistema Nacional de Evaluación (SINE), que es el único mecanismo especializado en la rendición de cuentas de las autoridades políticas de las instituciones del gobierno hacia el Presidente de la República. Coordinado desde 1997 por el Ministerio de Planificación, el SINE constituye un avance considerable en ese campo, aunque su diseño tiene limitaciones que deberían ser solventadas mediante otros mecanismos: a) sólo evalúa acciones

---

36 Sólo contienen referencias muy generales a los avances logrados y un resumen de los indicadores macroeconómicos.
37 Sólo se mencionan los problemas de registro de los ingresos recaudados en aduanas sin distribuir y el pago de impuestos a la propiedad de vehículos (Capítulo 6).
38 Cuando se escribió este capítulo aún no estaban disponibles los informes del año 2001.
39 Además del informe anual, la CGR prepara informes sobre las auditorías en el área de ingresos tributarios. En el año 2001, con posterioridad a la creación del Área de Fiscalización de Ingresos Públicos, se generaron 13 de esos informes.

estratégicas incluidas en el Plan Nacional de Desarrollo, lo que no garantiza que los indicadores y las metas estén orientados a mejorar los resultados globales de la institución; b) no integra la definición de metas con la formulación del presupuesto[40].

El avance hacia un sistema de alta calidad para la rendición de cuentas sobre los ingresos tributarios no es una tarea fácil. Para alcanzar mejores resultados, se requiere –entre otras- de dos condiciones básicas: que los Poderes Legislativo y Ejecutivo desarrollen la capacidad para pedir cuentas con base en los informes que reciben y que el Ministerio de Hacienda mejore aún más su sistema de control interno.

Gutiérrez y Román en el Capítulo 6, Cornick en el Capítulo 4 y Barahona en el Capítulo 5 coinciden en señalar que el control interno es un punto débil en la rendición de cuentas sobre ingresos tributarios. Gutiérrez y Román señalan que:

> *(...) aún hay importantes carencias en los procesos de control interno. Los problemas más serios se relacionan con las deficiencias en el registro y automatización de información, la ausencia de planes estratégicos de largo plazo y una pérdida de credibilidad en el instrumento más importante de rendición de cuentas: los informes de gestión.*

Algunas de las limitaciones específicas detectadas por los estudios realizados son: la ausencia de sistemas de monitoreo del desempeño en los tribunales administrativos de aduanas y tributos internos, la falta de registros e indicadores sobre los procesos administrativos de la DGT y la DGA sobre infracciones tributarias y aduaneras, la falta de un plan operativo y un sistema de indicadores de desempeño en la DGA y la insuficiencia de las auditorías internas sobre áreas críticas del desempeño de la DGT y la DGA.

Sin embargo, cabe señalar que, como lo mencionan Gutiérrez y Román, en el Ministerio de Hacienda ha habido algunos avances apreciables en materia de control interno, como la creación de unidades especializadas en la definición de indicadores de gestión y un mejor plan operativo en la DGT que se divulga por internet.

40 Sobre este punto conviene hacer una aclaración: sin duda la comunicación informal entre el Presidente y los ministros suele tener una alta incidencia en la orientación estratégica de las distintas áreas del gobierno, pero como no hay información acerca de cómo ocurre, no se puede valorar la rendición de cuentas en el ámbito del Poder Ejecutivo. Lo que se puede afirmar es que, hasta ahora, los instrumentos formales de rendición de cuentas son bastante limitados.

La conclusión es que las autoridades del Ministerio de Hacienda no están en condiciones de rendir cuentas en forma adecuada ante las autoridades superiores del sistema político costarricense sobre el desempeño de las unidades que tienen a su cargo la gestión de impuestos. Una de las principales causas de esa insuficiencia estriba en que el Ministerio de Hacienda todavía no dispone de un óptimo sistema de control interno que sirva de base para la rendición de cuentas.

3.6 La transición: ¿qué estrategia seguir?

Independientemente de cuál sea el modelo tributario que se considere más apropiado para el desarrollo nacional, es necesario plantearse el paso desde la situación actual hacia la deseada, es decir, el proceso de transición.

Si el modelo que se considera apropiado es uno de alto financiamiento estatal de bienes y servicios, no quiere decir que de inmediato se puedan incrementar los impuestos hasta los niveles apropiados y que se comiencen a financiar los programas. Es posible que al principio se deba enfatizar la consolidación y la expansión gradual de los programas prioritarios y el cierre o reducción de otros. Si se empieza por aumentar los recursos disponibles para el gobierno, es probable que se utilicen en empleos y otros gastos, sin que necesariamente se expandan y consoliden los programas prioritarios. Por ello, es esencial tener clara la dirección en la que se quiere avanzar y asegurarse de que los recursos se utilizan efectivamente en lo que la sociedad ha definido como prioritario.

Dentro del modelo de alta provisión de servicios estatales, es esencial que la transición incluya acciones para aumentar la calidad y la eficiencia de los servicios. Además de los objetivos de racionalización económica y aumento del beneficio social del gasto público, la mejora en los servicios tiene el objetivo político vital de asegurar el apoyo y la contribución de los grupos medios y altos a una estrategia que tenderá a aumentar la carga tributaria. Por las mismas razones, este modelo requiere incrementar en forma rápida y ostensible su capacidad de recaudación de tributos y reducir los costos públicos y privados de esa función.

El modelo de alta provisión de servicios estatales es más afín con la estrategia de competitividad real que con la estrategia de atracción de inversiones mediante impuestos, por al menos dos razones: está orientado, precisamente, hacia la creación de condiciones de infraestructura y servicios que hagan posible la atracción de actividades productivas intensivas en capital e innovación, y el nivel de carga tributaria que requiere no podría ser aportado por una

estrategia basada en la atracción de inversiones con base en la reducción de impuestos. Considerando esto, es preciso que en la transición se empiecen a dar muestras claras y explícitas de que se avanza al compás de una estrategia dirigida a mejorar el entorno nacional para la competitividad empresarial. De otra forma, el modelo carecería de una de sus principales justificaciones y su viabilidad política se vería disminuida.

Además, hay que considerar que si se aspira a transitar con éxito hacia un nivel superior de carga tributaria, se requiere de un buen sistema de rendición de cuentas de la administración tributaria ante los Poderes de la República y ante la ciudadanía. Si se opta por aumentar el esfuerzo tributario de la colectividad, hay que dar cuentas oportunas y confiables de que ese esfuerzo se está aprovechando adecuadamente para lograr las metas que lo justifican.

Si el modelo es más bien uno de baja tributación y alta provisión privada de bienes públicos, el reto principal es la reducción del gasto y el cierre de los programas que no responden a las prioridades del modelo. Es posible que durante el período de transición se deban elevar temporalmente los impuestos para cerrar brechas fiscales, indemnizar a los trabajadores de los programas que se cierren e implementar programas efectivos en las áreas en las que se especializará el gobierno.

Pero con independencia de cuál modelo se adopte, la estrategia de transición puede poner más o menos énfasis en las políticas dirigidas a modificar la estructura tributaria, con el propósito de reducir los costos por las distorsiones derivadas de las diferencias en las tasas impositivas y así aumentar la progresividad del sistema.

4. LA REFORMA INCONCLUSA DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA

4.1 Un período de reformas profundas

En la década de los noventa se iniciaron dos procesos de reforma en la gestión tributaria costarricense, uno en el área de tributos internos y otro en aduanas. La primera fase de la reforma en tributos internos ocurrió entre principios y mediados de los noventa y significó un avance en el ámbito organizativo. En 1992, la DGT dejó de estar estructurada por impuestos y se organizó por funciones, como las administraciones tributarias más avanzadas. Además, con la creación de varias direcciones regionales, comenzó un proceso de desconcentración de la administración de tributos internos. En 1994, la reforma entró en una nueva fase, con el Programa de Modernización de la Administración Tributaria que enmarcó algunas

transformaciones legales y organizativas. En el 2000 comenzó otra etapa, con cambios en la gestión de los tributos internos, que aún continúa.

En el ámbito aduanero, entre 1991 y 1997 el país experimentó un proceso de intensa renovación, en el marco del Programa de Modernización Aduanera (PMA). Luego ha habido algunas mejoras específicas; sin embargo, según Barahona (Capítulo 5), a partir de entonces *la reforma perdió su rumbo y no hay avances cualitativos importantes*. En junio del 2002, mientras se escribía este capítulo, el gobierno decidió intervenir el servicio aduanero y someterlo a un proceso de reestructuración.

En esta sección se analizan ambos procesos de reforma; se exponen los principios que orientan el modelo de gestión tributaria que los inspiró, se analizan los cambios jurídicos y organizativos realizados y se hace una valoración general del estado actual de las reformas.

4.1.1 La lógica de la reforma de la gestión tributaria

Las reformas en la gestión de aduanas y tributos internos apuntaron hacia la sustitución de los modelos tradicionales de gestión tributaria por otros más recientes, inspirados en las más avanzadas prácticas que ofrece la experiencia mundial. El viraje estratégico ha sido tan radical, que se puede hablar de un cambio de paradigma en la gestión tributaria costarricense. Los principios que orientaron el cambio de modelo son básicamente los mismos en ambas áreas:

a. Confianza. Ambos modelos se basan en la confianza que deposita la administración en el comportamiento de los contribuyentes y de los usuarios de los servicios tributarios o aduaneros. La aplicación de este principio favorece el buen trato a los usuarios, facilita el pago de impuestos y evita que se inviertan cuantiosos recursos institucionales en procedimientos de control de las declaraciones tributarias o aduaneras de los contribuyentes que han resultado ineficaces en todo el mundo.

b. Responsabilidad legal del contribuyente y sus representantes. En los nuevos modelos tributarios se establece claramente la responsabilidad que asumen los contribuyentes y sus representantes ante la ley cuando presentan las declaraciones tributarias o aduaneras.

c. Autoliquidación. En el nuevo modelo, el usuario presenta la declaración de los impuestos que debe pagar mediante un procedimiento que en el área de tributos internos se denomina

“autoliquidación” y en el de aduanas se conoce como “autodeterminación”. En consecuencia con este principio y con los de confianza y responsabilidad legal, la administración tributaria acepta las declaraciones que cumplen los requisitos formales como si estuvieran correctas, aunque todas son susceptibles de revisión mediante los procedimientos de fiscalización.

d. Fiscalización selectiva e inteligente. En ambos modelos se utiliza la fiscalización selectiva de las declaraciones tributarias o aduaneras, y en el caso de las aduanas, la revisión selectiva de las mercancías ingresadas al país. Esos procedimientos se aplican en forma exhaustiva a muestras de declaraciones que se escogen mediante procedimientos transparentes, que combinan la aplicación de criterios de selección aleatoria con el uso de modelos de evaluación del riesgo de evasión; además, se da prioridad a los mayores contribuyentes y a los posibles evasores, identificados mediante cruces de información de diversas fuentes.

e. Alto poder disuasivo. Dado que el control de la evasión fiscal se enfoca en un momento posterior a la entrega de las declaraciones tributarias o aduaneras, el poder de la labor fiscalizadora se centra fundamentalmente en la capacidad del sistema tributario y aduanero para disuadir a los potenciales infractores. Ese poder radica en la aplicación rigurosa y efectiva de los métodos de fiscalización selectiva y en la existencia de regímenes sancionatorios expeditos y eficaces, tanto en la fase administrativa como en la judicial.

f. Estímulo del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Los nuevos modelos se alejan del enfoque policial propio de los modelos tradicionales y adoptan otro, que propicia el pago voluntario mediante una combinación de estrategias que incluyen la simplificación de los procedimientos de pago, la responsabilidad legal del contribuyente y de sus colaboradores por las conductas tributarias, y la implantación de sistemas eficaces de fiscalización y sanción que elevan el riesgo y el costo de las conductas evasoras.

g. Plataforma informática avanzada. Los nuevos modelos descansan en el uso intenso, integrado e inteligente de las tecnologías de información en todos los procesos de gestión tributaria.

h. Regulación de los auxiliares privados. En los nuevos modelos se establecen claramente los deberes y derechos de los actores

privados[41] que apoyan a los contribuyentes en el uso de los servicios tributarios o aduaneros, y se les hace responsables por el contenido de las declaraciones tributarias y de los documentos que las respaldan.

4.1.2 Las reformas en el marco jurídico tributario y aduanero

Para avanzar hacia los nuevos modelos de gestión tributaria, era necesario modificar el marco legal existente. Por lo tanto, se impulsaron reformas legales profundas tanto en el área de tributos internos como en la de aduanas. El mayor avance en el área de tributos internos fue la aprobación de la Ley de Justicia Tributaria, y en aduanas, la aprobación de la Ley General de Aduanas. La creación de ambas leyes, en 1995, permitió instaurar un marco jurídico afín con el nuevo modelo de gestión tributaria.

a) Cambios en el marco legal de la gestión de tributos internos[42]

La Ley de Justicia Tributaria definió como delitos fiscales una amplia gama de hechos ilícitos en contra del fisco y otorgó al Estado potestades para sancionarlos y para requerir cualquier información de importancia tributaria. Estos avances se vieron en peligro cuando la Sala Constitucional declaró inconstitucionales varios artículos de la ley de Justicia Tributaria referentes a infracciones administrativas, pero las reformas al Código de Normas y Procedimientos Tributarios de 1999 fortalecieron la potestad de sancionar los incumplimientos.

El marco legal especializado en la gestión de tributos internos surge de la interrelación entre las leyes específicas de cada tributo y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. La opinión de Thompson sobre el Código (Capítulo 3) se resume en la siguiente cita:

> *Nuestra visión de conjunto es que el Código del 2002 ofrece facultades y procedimientos aptos para que se cumpla eficientemente con los objetivos recaudatorios, salvo algunos defectos importantes y puntuales, como es el caso de las limitaciones para el cobro ejecutivo.*

---

41 En el área de tributos internos, estos actores son los auditores, contadores, abogados especialistas en impuestos y otros; en el área de aduanas, son los agentes, los transportistas y los almacenes fiscales, entre otros.
42 La información sobre el marco jurídico de la gestión tributaria proviene básicamente del estudio de Erick Thompson sobre el tema que se expone en el Capítulo 3.

En el Capítulo 4, Cornick también se refiere a las deficiencias del Código que dificultan la recaudación:

> *En síntesis, aunque el Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece facultades y atribuciones sancionadoras razonables para la administración tributaria, los procesos de cobro son aún engorrosos y de larga duración y no se dispone de medidas cautelares adecuadas durante el proceso; la administración carece de facultades para el cobro coactivo y, en el campo de la información bancaria, no dispone de los medios adecuados para obtener la información que requiere para el desempeño de sus tareas.*

Thompson menciona las siguientes tendencias de reforma al Código:

a. Aumentar la capacidad de la administración para recaudar impuestos mediante el fortalecimiento y la ampliación de los procedimientos de cobro administrativo (reservando los procedimientos de cobro judicial para situaciones excepcionales) y el uso de medidas que le permitan acceso pleno y permanente a la información bancaria y financiera del contribuyente.

b. Compatibilizar el Código con el Estatuto de Derechos del Contribuyente, para alcanzar un equilibrio entre esos derechos, la eficiencia recaudatoria y el principio de satisfacción del cliente. Desde el punto de vista de la recaudación, este equilibrio favorece el cumplimiento voluntario.

c. Afianzar el enfoque generalista del Código y derivar las disposiciones propias de la administración hacendaria a una Ley Orgánica del Ministerio de Hacienda o de una ley de una agencia tributaria, si esa fuera la decisión.

d. Uniformar las normas del Código y la legislación aduanera.

b) Cambios en el marco jurídico aduanero[43]

La Ley General de Aduanas actual es congruente con las normas y tendencias globales en materia de comercio internacional y con la lógica del nuevo modelo aduanero. A diferencia de la normativa que sustituyó, permite que el Estado ejerza una fiscalización inteligente de los ingresos tributarios cobrados en aduanas; sin embargo, aún tiene algunas deficiencias. Según Garita (Capítulo 3), las más importantes son las siguientes:

43 La información sobre el marco jurídico aduanero proviene del estudio de Ronald Garita expuesto en el Capítulo 3.

a. Crea el procedimiento de autodeterminación de las obligaciones aduaneras, pero no lo hace obligatorio. Esto les permite a los importadores usar un procedimiento alternativo, mediante el cual la determinación de las obligaciones queda a cargo de la administración. Con este procedimiento, propio del modelo aduanero tradicional, no es posible responsabilizar a los importadores o sus representantes por el contenido de las declaraciones[44] y se abre un portillo para la impunidad fiscal. Esta debilidad legal no podrá superarse mientras el CAUCA II siga vigente.

b. Hay una deficiencia relacionada con la forma de calcular los intereses por deudas resultantes de un proceso de fiscalización de la autoridad aduanera, pues se establece que estos empiezan a regir a partir de la notificación de la deuda por parte de la administración, la que suele sufrir diversos retrasos. Lo adecuado es ligar el cómputo de intereses al plazo original de cancelación de la obligación tributaria.

c. El régimen de obligatoriedad de la transmisión electrónica de datos por parte de los auxiliares del sistema aduanero es débil, lo que genera una potencial impunidad de los usuarios del servicio, cuando transmiten información tributaria incorrecta.

Actualmente, se tramita un proyecto de ley con modificaciones a la Ley General de Aduanas que tiende a mejorarla, sin variar su enfoque fundamental, aunque según Garita (Capítulo 3), las últimas versiones del proyecto no logran superar todas las limitaciones detectadas[45].

La segunda gran tarea en el campo legal aduanero fue participar en la redacción y promoción del Tercer Protocolo del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA III), un proyecto de legislación regional que buscaba sustituir la segunda versión del código (CAUCA II), que aún está vigente. A pesar de que el CAUCA II fue aprobado en 1995, no logró superar el enfoque propio del modelo aduanero tradicional, y cuando entró en vigencia, ya estaba obsoleto. Para

---

44 Según lo establece el CAUCA II, el agente aduanero que autodetermina se convierte en responsable directo ante el Estado por el pago de los derechos, impuestos y servicios aduaneros, así como por los ajustes en los impuestos que se deriven de ellos. Por el contrario, si la determinación la realiza la administración, la responsabilidad directa no recae sobre el agente. Por esta razón, con frecuencia los agentes aduaneros ponen una advertencia en su declaración, aclarando que no es autodeterminada. El error de fondo reside en ligar el establecimiento de responsabilidades con cierto tipo de determinación.

45 Entre estas, la falta de armonización entre la Ley y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en cuanto a algunos aspectos técnicos que no ameritan un trato diferenciado.

contar con un marco jurídico coherente con el nuevo modelo aduanero, en 1998 un equipo de especialistas elaboró el proyecto del CAUCA III, que fue aprobado por el Consejo de Ministros de Integración Económica en setiembre del 2000. Los representantes de los agentes aduaneros de El Salvador interpusieron una acción ante la Corte Centroamericana de Justicia que anuló la resolución que lo había aprobado. Respecto a la permanencia del CAUCA II como marco jurídico regional en materia aduanera, Garita opina lo siguiente:

> *La Ley General de Aduanas responde a un modelo aduanero moderno, no así el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, conocido como CAUCA II. Ese instrumento centroamericano sigue manteniendo los defectos que las aduanas más eficientes han superado. Desde ese punto de vista, el CAUCA II es una amenaza para la Ley General de Aduanas, porque existen roces que podrían generar cuestionamientos jurídicos importantes y porque perjudica los objetivos de la administración aduanera de profundizar en el modelo al que responde la Ley.*

c) Integración de la legislación de tributos internos y de aduanas

En el Capítulo 3, tanto Thompson como Garita enfatizan en la necesidad de integrar y armonizar las legislaciones sobre tributos internos y sobre aduanas. Ambos autores señalan que la legislación tributaria costarricense presenta un problema estructural, que consiste en la existencia de tratamientos injustificadamente diferentes de aspectos similares que están contemplados en la Ley General de Aduanas y en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Esta situación debilita el marco jurídico tributario.

Esas inconsistencias son muy evidentes en el régimen de infracciones de la Ley General de Aduanas, el cual podría mejorar sustancialmente si se tienen en cuenta las recientes modificaciones al Código de Normas y Procedimientos Tributarios y al Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal en cuanto a la definición de los ilícitos y a sus sanciones[46].

46 Entre las deficiencias en la definición y aplicación del régimen de sanciones de la Ley General de Aduanas, Garita menciona que existen probabilidades de que verdaderos hechos ilícitos penales estén siendo sancionados con multas administrativas de 100 y 500 dólares (Capítulo 3).

Por otra parte, Garita sostiene que en la Ley General de Aduanas hay un vacío de normas que permitan el intercambio de información de carácter tributario y aduanero y la coordinación de actividades fiscalizadoras entre la Administración Tributaria y la Aduanera; esta carencia dificulta la realización de auditorías integradas para detectar, por ejemplo, casos de subfacturación.

4.1.3 La reforma en la gestión tributaria[47]

Para analizar los cambios en la gestión tributaria se discutirán tres funciones sustantivas de ese tipo de gestión: la recaudación de impuestos, la fiscalización de los ingresos tributarios y la sanción administrativa y judicial[48] de los ilícitos en materia tributaria. También se discutirán las funciones de apoyo que permean toda la organización, como el financiamiento, desarrollo y mantenimiento de los sistemas de información, la administración y el desarrollo de recursos humanos, el abastecimiento de insumos y la estandarización de normas y procedimientos. Por último, se analizarán las funciones orientadoras, que son las que permiten darle un rumbo estratégico a la organización y ajustar su funcionamiento: dirección, planeación estratégica, coordinación, control interno y rendición de cuentas.

La organización especializada en la gestión de los tributos internos es la DGT; en el área aduanera, la gestión está a cargo de la DGA. La sanción judicial está a cargo del Poder Judicial.

a) Recaudación

Las mejoras más destacables en la recaudación de los tributos internos son las siguientes: a) ha habido un salto de calidad en el control de los bancos recaudadores; b) se ha puesto en marcha un programa de capacitación de usuarios en materia tributaria; c) se diseñó una Unidad de Información y Atención al Contribuyente; d) se han implementado medidas que facilitan los trámites, con el fin de estimular el pago voluntario. En síntesis, podría decirse que la DGT ha empezado a dar pasos firmes hacia la adopción de una cultura de servicio al cliente, y a logros importantes en otras áreas.

---

47 La información sobre los procesos de gestión de tributos internos proviene principalmente del Capítulo 4 de este libro, escrito por Jorge Cornick; la información sobre la gestión de los tributos recaudados en aduanas, del Capítulo 5, elaborado por Juan Carlos Barahona.

48 Las sanciones administrativas son establecidas por la administración tributaria y aduanera, las contencioso-administrativas y penales corresponden al Poder Judicial. Con frecuencia, los análisis de la gestión tributaria excluyen la función sancionatoria, que es parte esencial de cualquier sistema de gestión tributaria.

La función recaudadora de las aduanas se realiza por tres vías: a) captan los aranceles y tributos relacionados con el comercio exterior; b) registran y recogen otros impuestos internos; c) generan información importante para fiscalizar las determinaciones del impuesto de renta. En los últimos años ha habido cambios positivos en la capacidad de recaudación del servicio aduanero: se implantó la autodeterminación, que posibilitó el pago anticipado de las obligaciones aduaneras, y se creó un procedimiento simplificado, que incluye la apertura de una ventanilla única de trámites aduaneros y la posibilidad de trasmitir las declaraciones de importación en forma electrónica. Sin embargo, como se explica a continuación, la función recaudadora de las aduanas resulta muy disminuida por las deficiencias en otras funciones.

b) Fiscalización

En el área de tributos internos, las reformas relacionadas con la fiscalización se concentran en tres campos: mejoras en el registro de contribuyentes, desarrollo de procedimientos informatizados de detección de infractores y campañas de detección.

El registro de contribuyentes constituye la base de cualquier sistema de fiscalización tributaria y debe contener datos muy precisos de todos los contribuyentes. Durante el proceso de reforma, se amplió el registro y se mejoró la calidad de la información y de los procesos de alimentación de nueva información. Sin embargo, aún hay deficiencias importantes en la cobertura y la calidad de la información del registro que limitan los ejercicios de fiscalización.

Ha habido avances significativos en el desarrollo de herramientas informáticas para procesar la información del registro con fines fiscalizadores, pero hubo interrupciones y modificaciones estratégicas en ese proceso. En cuanto a las campañas de detección de infractores, el logro más significativo es que la DGT ha empezado a aplicar instrumentos de procesamiento masivo de información tributaria para identificar posibles evasores. Los resultados han sido desiguales: bastante satisfactorios en la campaña de “sombras”[49] y deficientes en las campañas conocidas como de “rentas” y de “fiscalización”. Las deficiencias se originan principalmente en la mala calidad de la información del registro, que genera porcentajes

49 Las liquidaciones “sombra” son calculadas por la DGT para contribuyentes seleccionados, con base en información aportada por sus clientes o proveedores. Cuando se detectan diferencias entre los montos de los ingresos calculados y los declarados por el contribuyente, se le notifica para que normalice su situación (véase el capítulo 4).

muy altos de falsos infractores; a esto se suma la reducida proporción de casos fiscalizados. El resultado: la probabilidad de que los evasores sean detectados es muy baja.

Mientras que la fiscalización de los tributos internos se produce con posterioridad al pago de los impuestos, en el área aduanera la función de fiscalización se realiza tanto antes como después del pago de los tributos, o más precisamente, antes y después del momento en que la aduana entrega las mercancías importadas. De esas dos etapas, la más importante es la fiscalización posterior a la entrega, pues constituye uno de los ejes centrales del nuevo modelo de gestión tributaria y en particular, del nuevo modelo aduanero.

En forma similar a la fiscalización de los tributos internos, la fiscalización *a posteriori* en las aduanas modernas se apoya en bases de datos adecuadas, en complejos sistemas de evaluación del riesgo de evasión y en la selección transparente de las muestras de declaraciones para revisar. Además, este tipo de fiscalización incluye la revisión profunda y tecnificada de las mercancías correspondientes a las muestras seleccionadas y su aplicación es vital para elevar el costo de la evasión y el riesgo de ser sancionado. En Costa Rica, los avances en esta dirección aún son reducidos e incipientes. El control *a posteriori* se aplica en un porcentaje de casos muy reducido, insignificante en términos de su incidencia sobre la sensación de riesgo de ser sancionado por evasión, y sin el respaldo de modelos de evaluación de riesgo. El avance en este tipo de proceso se dificulta por la ausencia de un registro unificado con datos sobre importadores, auxiliares privados, tipos de mercancías, declaraciones, etc. Según la información que aporta Barahona, el impacto de la fiscalización *a posteriori* en el funcionamiento general del servicio aduanero es prácticamente nulo.

En el marco del nuevo modelo, la fiscalización aduanera que se realiza antes de la entrega de las mercancías también debería apoyarse en el uso sistemático de buenos registros de datos de contribuyentes y usuarios del servicio y de modelos de evaluación de riesgo de evasión. En Costa Rica, las deficiencias de esos instrumentos impiden que la revisión tenga la calidad adecuada. Ciertamente, ha habido un avance importante en la incorporación del procedimiento de revisión selectiva y aleatoria de las mercancías que pasan por las aduanas[50],

50 Según Barahona, en marzo del 2001, la distribución de los porcentajes de revisión para las declaraciones autodeterminadas indicó que sólo el 18% de ellas se revisaba físicamente, el 35% se revisaba en los documentos y el 47% no pasaba por ninguna revisión.

pero aún hay deficiencias. A continuación se mencionan algunas de las que analiza Barahona en el Capítulo 5, para cada una de las cinco fases que componen el flujo de la carga importada, desde el embarque hasta la entrega a sus dueños:

a. Fase de embarque y envío de mercancías. No hay mecanismos que permitan identificar y castigar la falsificación y el fraude relacionados con la alteración u ocultamiento de la información de envío y embarque, que suele hacerse en forma bastante burda.

b. Fase de ingreso. La revisión selectiva y aleatoria de las mercancías no se optimiza con la construcción de perfiles de riesgo basados en información sobre el comportamiento de los dueños de la mercancía y los auxiliares privados. Los datos necesarios para este tipo de análisis no se están registrando.

c. Fase de almacenamiento. Más del 80% de los bultos que ingresan a los depósitos fiscales se reciben sin la fiscalización de los funcionarios aduaneros. Como el funcionario que supervisa la descarga no dispone de información sobre el contenido, utiliza criterios subjetivos para autorizarla, lo que dificulta la fiscalización y favorece la corrupción.

d. Fase de mercancías en tránsito. La fiscalización en los estacionamientos transitorios es deficiente; el tránsito de mercancía no nacionalizada por el territorio nacional hace más vulnerable el sistema y complica las tareas de fiscalización[51].

e. Fase de despacho. No se controla la calidad de las descripciones de la mercancía en las declaraciones de aduana y se permite que pasen incompletas al sistema, con lo que se dificulta la fiscalización ex post. Además, ha habido denuncias sobre falsificación de declaraciones.

c) Sanción

Los análisis de Thompson y Garita sobre los procesos de sanción se vieron dificultados por la carencia de datos[52]. Es preciso superar esa

---

51 La opción de la mercancía en tránsito también perjudica la recaudación, porque equivale a que el Estado financie a los importadores, que pueden diferir el pago de los impuestos. Para superar esta situación, Barahona recomienda estudiar la conveniencia de crear un instrumento de crédito que financie el pago diferido de los impuestos con intereses razonables, como ocurre en Marruecos.

52 Barahona (Capítulo 5) encontró que la DGA no cuenta con un mecanismo estandarizado de registro de los procesos de sanción administrativa. Los expedientes no se identifican con un número único y consecutivo al pasar de una instancia a otra, pues se les cambia el código, lo que impide “rastrearlos” a lo largo del proceso.

limitación con un adecuado sistema de monitoreo que genere indicadores sobre la producción y la productividad de las fiscalizaciones y determinaciones tributarias en cada instancia de revisión, y que incluya una tipología de las causas de nulidad e ilegalidad de las actuaciones administrativas.

La sanción de los ilícitos tributarios, tanto de impuestos internos como recaudados en aduanas, contempla tres fases: la administrativa, la contencioso administrativa y la penal. Los procesos de sanción administrativa tienen una estructura similar en ambas áreas, que incluye tres instancias de resolución: la impugnación de las resoluciones de la administración, la revocatoria y la apelación. Las dos primeras instancias son resueltas por la DGT o por la DGA; la tercera, por los tribunales administrativos especiales: el Tribunal Fiscal Administrativo (TFA) y el Tribunal Aduanero Nacional (TAN).

Los análisis de Thompson y Garita sobre el desempeño de las instancias administrativas indican que, tanto en el área de tributos internos como de aduanas, los tribunales administrativos fungen como controles de calidad bastante efectivos de los casos preparados por la DGT y la DGA. Thompson señala que, en el año 2000, el 41% de las resoluciones del TFA fueron anulaciones de resoluciones de la DGT por vicios de procedimiento. Garita, por su parte, encontró que entre 1998 y 2001, el 25% de las resoluciones del TAN correspondieron a anulaciones de resoluciones de la DGA. En ambos casos, las etapas de impugnación y de revocatoria son muy extensas. En medio de las limitaciones señaladas, cabe destacar la contribución de ambos tribunales para elevar la calidad del trámite de los expedientes administrativos, defender los derechos de los administrados, reforzar el principio de legalidad y ayudar a la administración a corregir errores.

Dado el papel relevante de los tribunales administrativos como controladores de la calidad de los procesos de sanción, sólo una pequeña proporción de los casos fallados en sede administrativa a favor de la administración llega a la fase contencioso administrativa. En el área de tributos internos, la mayoría de los casos que se fallan en esta fase tienen resultados favorables para el Estado. Sin embargo, la duración promedio de los casos es muy larga; en los juicios Especial Tributario y de Lesividad supera los dos años.

En cuanto a los delitos penales relacionados con tributos internos, hay que decir que en Costa Rica estos tienen una historia muy corta, pero su brevedad no explica por sí misma por qué aún ningún contribuyente ha sido elevado a juicio por este tipo de delito. Thompson menciona una causa: los jueces penales comunes que

fallan los casos penales tributarios tienden a eludir la aplicación de esos delitos, con los que no están familiarizados, y prefieren aplicar figuras penales comunes como estafa, falsedad ideológica o uso de documento falso. Hay que señalar también que los trabajos de preparación de casos penales por parte de la administración tributaria aún no se ventilan en los tribunales. En cuanto a los delitos aduaneros, los juicios son muy escasos. Según datos del Ministerio Público obtenidos por Garita, entre 1998 y 2001, en las fiscalías de todo el país, se llevaron a juicio nueve casos de contrabando y 27 de defraudación tributaria aduanera. Se desconoce cuántos de estos casos derivaron en absolutorias.

Un sistema sancionatorio deficiente promueve la impunidad de los evasores ante la ley. Las deficiencias detectadas –sobre todo en la fase administrativa- aportan indicios que apuntan hacia esa conclusión.

d) Funciones de apoyo

En esta sección se hace referencia a tres funciones de apoyo: administración de recursos humanos, información y financiamiento.

Recursos humanos. En el área de tributos internos, cabe destacar el predominio de personal profesional o calificado en la DGT, algo muy positivo y poco frecuente en países en desarrollo. Entre los aspectos que se deben superar, Cornick señala la falta de personal de apoyo, que impide que esos recursos profesionales se usen en forma óptima, y la ausencia de un programa de capacitación permanente.

En el área de aduanas, la situación de los recursos humanos es bastante menos favorable. A mediados de los noventa, la reforma aduanera provocó un cambio profundo en la dotación de recursos humanos de la DGA, pues se prescindió de 225 funcionarios y sólo se autorizaron 74 nuevas contrataciones. El impulso renovador se diluyó porque en la administración de recursos humanos persistían condiciones desfavorables en áreas tan importantes como remuneración, incentivos, selección de personal y promoción de valores y actitudes coherentes con los objetivos de la institución. En cuanto a remuneración e incentivos, Barahona encontró que tienen niveles insuficientes e inferiores a los que disfrutan los funcionarios de la DGT. Además, se carece de un modelo de selección y seguimiento del personal que tome en cuenta sus cualidades morales y no hay un código de ética explícito que sirva de referencia para la actuación de los funcionarios. Por otra parte, las sanciones a funcionarios por faltas a la integridad no se publican y son prácticamente inexistentes.

Información. En este ámbito, desde principios de los noventa hubo notables avances en ambas áreas. En tributos internos, los mayores logros se han producido con el SIIAT, un complejo sistema de información para la fiscalización; sus componentes básicos ya están funcionando y se espera que esté terminado en un año. Sin embargo, el desarrollo de este sistema ha estado marcado por un conjunto de modificaciones estratégicas, retrasos prolongados y deficiencias serias (Capítulo 4). Es difícil exagerar la importancia estratégica que tiene este sistema para elevar la capacidad fiscalizadora del pago de tributos internos. Además, en la DGT todavía hay alguna debilidad de los sistemas de información de tipo administrativo (presupuesto, recursos humanos) y de apoyo a los procesos de toma de decisiones gerenciales, planeamiento y control interno.

En el área aduanera, un fruto de la reforma en el campo de los sistemas de información ha sido el desarrollo de un sistema informático que permite realizar la mayoría de los procesos operativos en forma automatizada y que consolidaría a futuro la conexión electrónica entre las oficinas centrales de la DGA, las aduanas, los almacenes fiscales y las agencias aduaneras, sin embargo, aún persisten problemas en esta área; además, permite hacer las declaraciones de aduana por internet. Algunos otros logros son la publicación de las declaraciones aduaneras y de un conjunto de resoluciones oficiales de la DGA a través de internet. Una de las mayores limitaciones es la ausencia de un registro único de datos aduaneros y administrativos adecuado para realizar las funciones de fiscalización y control interno y la carencia de modelos automatizados de evaluación de riesgos de evasión. Además, Barahona señala que el sistema *es débil en control de tránsitos y nulo en control de gestiones y procedimientos de cobro de multas, impuestos o establecimiento de sanciones*.

Financiamiento. Tanto la DGT como la DGA tienen un financiamiento insuficiente, en relación con el tipo y la magnitud de las tareas que realizan. Al analizar la relación entre los gastos de la DGT y los ingresos tributarios de su ámbito de competencia, Cornick encontró que ha oscilado mucho en los últimos años, y que el nivel promedio es inferior al de otros países, sobre todo si se considera que la DGT se encuentra en medio de un proceso de reforma que requiere de importantes inversiones. Esta situación ha provocado una alta dependencia de la DGT con respecto a financiamiento extra presupuestario para el cumplimiento de tareas ordinarias. Por otra parte, Barahona menciona que el presupuesto de la DGA es menor que el de la DGT, lo que no parece justificable si se considera que ambas instituciones son responsables de recaudar proporciones de ingresos tributarios similares[53].

53 Con el uso de modelos especializados, se podría establecer cuáles son las áreas de la administración tributaria cuyo fortalecimiento podría rendir mayores frutos en términos de recaudación.

e) Funciones orientadoras

En materia de planificación, la DGT ha dado un salto importante al adoptar recientemente un modelo de plan estratégico que, a diferencia de los antiguos planes operativos, facilita el seguimiento de una selección de metas cuantitativas. Sin embargo, aún se carece de un sistema integrado e informatizado de planeación por objetivos que esté a la altura de una organización tan compleja y estratégica como la DGT. La DGA está lejos de estos avances.

A propósito de la función de dirección, hay que señalar que uno de los principales obstáculos para que esta sea ejercida en forma óptima es la alta rotación en los niveles técnicos superiores de la DGT y la DGA. En la DGT, por ejemplo, ha habido cuatro directores generales y cuatro directores de Informática en cuatro años. El costo de este nivel de rotación se expresa en extensos períodos de aprendizaje, inconsistencias o errores de tipo estratégico y discontinuidad en los cambios emprendidos.

En la DGT, persisten deficiencias de coordinación entre la administración central y las administraciones regionales. Entre la administración aduanera central y las aduanas ubicadas en los puestos fronterizos se presentan problemas similares.

También llaman la atención las insuficiencias en materia de control interno. Tanto la DGT como la DGA carecen de instrumentos adecuados para estimar periódicamente los montos de evasión en los impuestos que administran. Y en general, se encuentra que en ambas direcciones, los pocos procedimientos de control interno que existen son manuales y en algunos casos poco sistemáticos.

¿Cómo reformó Singapur su administración tributaria?

La reforma de la Autoridad de Ingresos Internos de Singapur (en inglés, IRAS), que empezó en 1992, permitió transformar un departamento de administración de ingresos del Ministerio de Finanzas en una organización flexible, y capaz de contratar personal altamente calificado. Adoptó una estructura organizacional de tipo funcional que ofrece un servicio integrado a los contribuyentes. Esta nueva estructura permitió que las divisiones funcionales tuvieran economías de escala y redujeran duplicaciones de funciones que eran inherentes a la antigua estructura.

El sistema informático del IRAS es alimentado por una base de datos integrada que funciona con un sistema de imágenes de documentos y flujos de trabajo. Las declaraciones y la correspondencia de los contribuyentes son escaneados y guardados en discos ópticos. El sistema crea automáticamente los asuntos de trabajo y destaca las imágenes relevantes para la evaluación que hacen los funcionarios. Ese sistema adoptó un enfoque de procesamiento secuencial que permite procesar todas las declaraciones de impuestos de renta, con base en controles y criterios predeterminados. De esta forma, se logra revisar automáticamente el 80% de las declaraciones. El 20% restante, correspondiente a casos complejos, se revisa manualmente. Como resultado, el tiempo de evaluación de las declaraciones se redujo de un rango de 12 a 18 meses, a uno de 3 a 5 meses.

El costo de operación del sistema informático representa el 14% del costo total del IRAS, mientras que el costo de personal representa el 55%. El costo directo de la administración, semejante al de Hong Kong, es de 1% de la recaudación.

Fuente: ADB Institute (2001: 19)

4.1.4 Una valoración general de la gestión tributaria

Al hacer una valoración general de las dos administraciones tributarias que se han analizado en esta sección se encuentra un notable contraste entre una y otra. El caso de la DGT es el de una administración tributaria que, a pesar de la discontinuidad en la dirección gerencial, las oscilaciones en el ritmo de las reformas y la insuficiencia de recursos, ha logrado colocarse en una vía de transición hacia la adopción del modelo de gestión que caracteriza a las administraciones tributarias más avanzadas en el mundo. El mejor indicio de ese progreso es el que haya empezado a utilizar herramientas informáticas que analizan grandes volúmenes de datos

para identificar posibles evasores. Sin embargo, la transformación en el sistema de fiscalización no se completa y el sistema de sanción aún mantiene serias deficiencias; ambas limitaciones promueven un alto nivel de impunidad. En síntesis, se puede decir que lo avanzado hasta ahora no asegura que la transición se completará con éxito, pero sí ofrece una plataforma sólida para culminar la reforma.

Por el contrario, en la DGA, el proceso de reforma tuvo un fuerte impulso inicial, que posteriormente perdió el rumbo y se diluyó. Hay abundante evidencia sobre la notable incapacidad del servicio aduanero para enfrentar a fondo el contrabando y la evasión en sus distintas modalidades: subfacturación, clasificación incorrecta de la mercancía o de su origen, pólizas dobles o *clonadas*, etc. El tipo de gestión aduanera que prevalece todavía corresponde más al modelo tradicional que al nuevo. La fiscalización posterior a la entrega es poco significativa para el funcionamiento general, la fiscalización anterior es defectuosa, los procesos de sanción son débiles y están plagados de vacíos y no hay un uso integrado de los sistemas informáticos para sustentar el control interno y la fiscalización. Las principales causas de esta situación tienen que ver con su deficiente capacidad de gestión y no con la existencia de vacíos en el marco jurídico.

Es inevitable preguntarse si la situación general de la recaudación aduanera en Costa Rica es inherente a su condición de país en desarrollo o al patrón cultural de su sociedad y si, por lo tanto, es imposible superar ese estado de cosas por más que se intente. Se puede afirmar que no es así. En América Latina, las aduanas de El Salvador y de Perú han logrado certificarse con la norma ISO 9002 y son aduanas modelo en materia de recaudación. ¿Qué impide, entonces, que Costa Rica también pueda dar ese salto?

Estrategia y gestión de ingresos

En teoría es obvio: una buena gestión es una condición necesaria para obtener resultados positivos en materia de ingresos tributarios. En concreto, el diseño de una estrategia de gestión exitosa es un problema complejo, que demanda gran capacidad de análisis por parte de las entidades responsables de la recaudación, las autoridades políticas y los entes de control.

En este contexto, es oportuno citar el estudio *Understanding Tax Evasion Dynamics* (Engel y Hines, 1998), en el que los autores estudian el efecto sobre la recaudación de tres estrategias diferentes (que pueden ser complementarias): el uso de auditorías retrospectivas (*si un contribuyente es auditado y se encuentran errores o faltas en su declaración de un año, la auditoría se extiende cinco años hacia atrás*), la duplicación de las penas por incumplimiento y el uso de amnistías tributarias.

El estudio, realizado con información del IRS (Oficina de Impuestos Internos), abarca el período 1947-1993 en los Estados Unidos; los resultados fueron los siguientes:

En 1993, la tasa de evasión estimada de un 10.6% habría sido del 18.2% si no se hubiesen practicado las auditorías retrospectivas; es decir, que la tasa de evasión se redujo en un 42% por la existencia de ese mecanismo

Duplicar la pena por incumplimiento del 25% al 50%, lo habría reducido en un 8%, del 10.6% al 9.7%.

Las amnistías tributarias que pueden generar mayores ingresos en el corto plazo, generan menos ingresos en el largo plazo, cuando los contribuyentes tienen menos temor a ser sancionados.

La reforma de las instituciones puede ser un paso necesario para mejorar la recaudación, pero la gestión de esas instituciones es el elemento fundamental para alcanzar los resultados que se buscan.

5. CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES

La tributación ha sido uno de los focos más dinámicos de la reforma del Estado costarricense durante los últimos veinte años. Los cambios realizados en ese lapso indican que la sociedad es capaz de renovar los patrones culturales, los marcos jurídicos y los procesos institucionales para adaptarlos a las exigencias del desarrollo nacional. Sin embargo, es preciso que la reforma continúe, no sólo porque muchos de los cambios iniciados en años anteriores aún no han culminado, sino porque la creciente globalización de la economía mundial está obligando al país a realizar transformaciones que hace pocos años no habían sido previstas.

Parece haber consenso en que la reforma de la estructura tributaria está inconclusa, pero aún no hay acuerdo acerca de cuáles son las tareas pendientes. Uno de los temas determinantes para orientar la reforma es el de la carga tributaria. Las cifras indican que su nivel actual es bajo, sobre esto no parece haber discusión, pero no se logra definir su magnitud. Esta definición pasa por precisar cuáles son las funciones que debe cumplir el Estado y con qué calidad debe hacerlo.

La reforma de la estructura tributaria también requiere definir algunos principios básicos. Es preciso decidir, por ejemplo, qué papel debe cumplir el sistema tributario para promover la equidad en la distribución del ingreso y qué papel debe jugar el gasto público. Hay otras definiciones de carácter más específico, por ejemplo, la necesidad o conveniencia de aumentar la tasa del Impuesto sobre las Ventas de manera permanente y sustancial y de ampliar significativamente su base. Se discute también la conveniencia de sustituir el sistema cedular del Impuesto sobre la Renta por uno global y de sustituir su base territorial por una de tipo universal. Está pendiente la discusión de la eliminación de las exenciones de impuestos a varios grupos, incluyendo las empresas extranjeras, que podrían deducirlos de los impuestos que pagan en sus propios países. Hay otros temas que probablemente se retomarán en el futuro, como los impuestos que gravan la riqueza, la propiedad y los daños ambientales y los posibles sesgos de género que podría tener la estructura tributaria.

En la reforma del marco jurídico están pendientes los cambios que deben hacerse para aumentar la capacidad recaudatoria del Estado, compatibilizar el marco jurídico nacional y regional en el ámbito aduanero e integrar el marco aduanero con el de tributos internos. En la reforma de la gestión tributaria, aún se debe culminar la instauración del nuevo modelo en el área de tributos internos,

mientras que en aduanas está pendiente el reinicio de la reforma, situación que llevó al Poder Ejecutivo a intervenir la DGA mientras se escribía este capítulo.

En el campo de la gestión tributaria, las propuestas para crear una Agencia Nacional de Recaudación tienen un lugar prioritario en el debate; se trata de un desarrollo institucional con un potencial importante, si la transformación no significa solamente desligarse de los controles públicos o combinar dos entidades con culturas institucionales muy diferentes.

Al discutir la gestión de los tributos, se debe tener presente que en Costa Rica hay un nivel importante de evasión tributaria –que varía, según el impuesto, entre el 20% y el 60% de la recaudación teórica-. En esta materia no hay mucha diferencia con respecto a lo que sucede en otros países subdesarrollados y sí mucha distancia de la situación en los países más avanzados y de los ideales y normas éticas que corresponden a una democracia como la costarricense. En este campo se requiere no sólo fortalecer las instituciones públicas y propiciar un cambio cultural profundo, sino también un gran esfuerzo del Poder Ejecutivo para liderar una transformación crucial.

El estado inconcluso de la reforma se expresa en un conjunto de limitaciones del sistema tributario en tres ámbitos diferentes. El más evidente -y el que plantea los retos más acuciantes- es el desequilibrio entre ingresos y gastos; aquí es claro que el sistema no sólo no consigue evitar la perpetuación de un considerable déficit fiscal, sino que es incapaz de impedir su ensanchamiento. Para equilibrar las finanzas públicas no alcanza con hacer un estricto control del gasto, aunque conviene tener presente que en los últimos cuatro años el gasto real ha aumentado mucho más rápido que en el período anterior. En segundo lugar, está el grado en el que se expresan las relaciones entre el sistema tributario y la estructura socioeconómica del país, en el que se concluye que la estructura de los ingresos es levemente regresiva -es decir, que quienes tienen más ingresos pagan proporcionalmente un poco menos que los que tienen menos- y que los costos para la economía nacional atribuibles a las ineficiencias en la estructura de los ingresos podrían ser relativamente altos en términos internacionales. El tercer aspecto es el de los impactos del sistema tributario sobre el modelo de desarrollo nacional; aquí es evidente que la carga tributaria del país es insuficiente para financiar los niveles de inversión necesarios para elevar el desarrollo de la sociedad costarricense, e incluso, para mantener en el largo plazo los avances sociales, económicos y ambientales que ya se han conquistado.

Ahora bien, ¿cómo construir el acuerdo sobre el cual se sustente la reforma tributaria? Este es un asunto más político que técnico, pues cualquier cambio en la forma de recaudar y usar los impuestos modificará los costos y beneficios para los distintos grupos de ciudadanos. Para algunos grupos, las cargas tributarias aumentarán de manera ostensible, mientras que los beneficios no se evidenciarán de manera tan inmediata ni tan directa como los costos. En consecuencia -como lo muestra la experiencia histórica- cualquier reforma tributaria exitosa debe sustentarse en una negociación entre los distintos grupos económicos y sociales, que exprese un equilibrio entre los beneficios sociales y los costos individuales. La construcción de ese acuerdo va más allá de reuniones y discursos: compromete los valores y las actitudes de la ciudadanía a propósito de los asuntos tributarios. Cuando nos pronunciamos a favor de una solución al déficit fiscal, pero no estamos dispuestos a asumir una parte del costo de esa solución, en los hechos no estamos de acuerdo con ella. Por eso, la reforma debe partir de la cultura tributaria prevaleciente y apuntar hacia una transformación gradual de la misma, para hacerla más solidaria y más coherente con los valores fundamentales de la nación. En este ámbito, es esencial la acción transparente, coherente y ejemplar de la administración tributaria y de los Poderes de la República.

La acción transparente del Estado requiere de un adecuado sistema de control interno y de rendición de cuentas, lo que es especialmente cierto cuando se avecina un conjunto de decisiones políticas en materia tributaria que generarán costos considerables para los contribuyentes. ¿Cómo se constatará que el esfuerzo adicional de los costarricenses se traducirá en una mejor gestión tributaria y en un uso del gasto público más eficiente y más coherente con las prioridades nacionales? Ese tipo de control sólo es posible si se cuenta con buenos planes estratégicos, indicadores de desempeño de calidad, e instrumentos de rendición de cuentas adecuados.

En el fondo de cualquier concertación sobre cuestiones tributarias, hay algunas preguntas básicas que conviene explicitar. ¿Queremos un sistema tributario orientado hacia bajos niveles de tributación, con un alto financiamiento privado de bienes y servicios, o uno que opte por un elevado financiamiento de bienes y servicios sustentado en un alto nivel de tributación? En cuanto al papel principal del sistema tributario en el aumento de la inversión y la productividad nacionales, ¿debemos asegurar el financiamiento de la infraestructura y los servicios públicos necesarios para la operación exitosa de industrias basadas en el uso inteligente e intensivo de los recursos humanos y naturales del país, u ofrecer tasas impositivas

más bajas que otros países como incentivo para la atracción de inversiones? En última instancia, debemos preguntarnos qué tipo de país deseamos construir en los próximos años: ¿un país más o menos solidario, un país más o menos próspero, un país más o menos capaz de preservar sus recursos y el equilibrio ambiental? A la luz de las respuestas a estas preguntas claves, los costarricenses podremos optar por un sistema tributario que responda a nuestra idea compartida de la nación que queremos ser y que queremos legar a las futuras generaciones.

6. BIBLIOGRAFÍA

ADB Institute. 2000. Millenium Tax Conference. ADBI Executive Summary Series, S33/01. ADBI: Tokio, Japón.

ADB Institute. 2001. Tax Conference. En: ADBI Executive Summary Series, S52/01. ADBI: Tokio, Japón.

Alvarado, Hernán; Manuel Argüello, Carlos Cruz, José Díaz y Enrique Gutiérrez. 1981. De los empresarios políticos a los políticos empresarios. Universidad Nacional: Heredia, Costa Rica.

Andreoni, James; Brian Erard y Jonathan Feinstein. 1998. Tax Compliance. Journal of Economic Literature. V. 36.

Barahona, Juan Carlos y Guillermo Monge. 2002. La logística comercial y las aduanas en Centroamérica. CLACDS-INCAE: Alajuela, Costa Rica. En proceso de edición.

Barahona, Juan Carlos y Grettel López. 1998. El proceso de reforma aduanera en Costa Rica. Documento de Trabajo CEN 360. CLACDS-INCAE: Alajuela, Costa Rica.

Camdessus, Michel. 1997. Exposición de Michel Camdessus, Director Ejecutivo del Fondo Monetario Internacional, en el Moscow Institute of International Affaires (MIIA). MIIA: Moscú.

Castro, Silvia y Carlos Conejo (editores). 1994. Foro: Un Acuerdo Nacional Razonable. "Por un camino económico seguro y sostenible". EFUNA: Heredia, Costa Rica.

Céspedes, Victor; Ronulfo Jiménez y Eduardo Lizano. 1983. Costa Rica: Crisis y empobrecimiento. Editorial Stvdivm. Academia de Centroamérica: San José, Costa Rica.

Conejo, Carlos; Miguel Gutiérrez y Ronald Mora. 1995. El impuesto

de ventas en Costa Rica: Opciones de exenciones de gasto y su impacto en la equidad y la recaudación, según el consumo de los hogares. Informe de consultoría para el Ministerio de Hacienda. San José, Costa Rica.

Cornick, Jorge. 1998. La reforma del Sistema Tributario en Costa Rica, 1994-1997. Logros y tareas pendientes. MIDEPLAN: San José, Costa Rica.

Cruz Azofeifa, Juan Ernesto. 1998. La tarifa y la evasión en el Impuesto a las Sociedades: Estimación para una Reforma Fiscal en Costa Rica. Tesis de Maestría, Instituto Torcuato Di Tella: Buenos Aires.

Chávez, Willy. y Guisella Valverde. 1996. La evasión fiscal en Costa Rica: El Impuesto General sobre las Ventas. Departamento de Política Fiscal. Ministerio de Hacienda: San José, Costa Rica.

De Speville, B.E. 1995. Experiencias y formas de lucha contra la corrupción. Ponencia presentada en la XXIX Asamblea General del CIAT (Problemática del combate a la corrupción en la administración tributaria). CIAT, Instituto de Estudios Fiscales: Madrid.

Ebrill, Liam; Michael Keen, Jean-Paul Bodin y Victoria Summers. 2001. The Modern VAT. FMI: Washington, D.C.

Harberger, Arnold C. 1990. Principles of Taxation Applied to Developing Countries: What have we learned?. En: Boskin, Michael J. y Charles E. McLure. 1990. World tax reform. International Center for Economic Growth. ICS Press: San Francisco, California.

Harberger, Arnold C. 1993. The Other Side of Tax Reform. En: Dornbusch, Rudiger. 1993. Policymaking in the Open Economy. Oxford University Press: Nueva York.

Herrero, Fernando. 1994. La Crisis fiscal y la necesidad de un acuerdo nacional. En: Foro Un Acuerdo Nacional Razonable. “Por un Camino Económico Seguro y Sostenible”. Editorial Fundación UNA: Heredia, Costa Rica.

Herrero, Fernando. 1995. Hacia una política fiscal sostenible. Ministerio de Hacienda: San José, Costa Rica.

Herrero, Fernando. 1998. La transformación de las aduanas. PROCESOS, Documentos de trabajo No. 1998-01: San José, Costa Rica.

Herschel, Federico. 1977. Incidencia fiscal y distribución del ingreso en Costa Rica, V. 1. Ministerio de Hacienda, CEPAL: San José, Costa Rica.

Hossain, Shahabuddin M. 1994. The Equity Impact of the Value-Added Tax in Bangladesh. En: Working Paper No 94/125. 1994. Departamento de Asuntos Fiscales, FMI: Washington, D.C.

Kansten, Richard; Frank Sammartino y Eric Toder. 1994. Trends in Federal Tax Progressivity, 1980 – 93. En: Slemrod, Joel. 1994. Tax Progressivity and Income Inequality. Cambridge University Press: Inglaterra.

Leclerc, Guy; W. David Moynagh, Jean-Pierre Boisclair y Hugh R. Hanson (1996). Rendición de cuentas, informe de rendimiento, auditoría comprensiva. Una perspectiva integrada. CCAF-FCVI Inc.: Ottawa, Canadá.

Méndez, Rodolfo. 1994. La Dimensión fiscal como una medida del avance de la sociedad. En: Brenes, J. Rafael y Juan R. Vargas. 1994. Aspectos Macroeconómicos de la Reforma del Estado. Ministerio de Hacienda: San José, Costa Rica.

Méndez, Rodolfo.1992. Déficit fiscal y ajuste estructural en Costa Rica. En: Chaves, L. Arturo. 1992. Déficit Fiscal y Ajuste Estructural en Centroamérica. Escuela de Economía de la Universidad Nacional: San José, Costa Rica.

Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica. 1998. Gobernando en tiempos de cambio: La Administración Figueres Olsen. MIDEPLAN: San José, Costa Rica.

Morisset, Jacques y Neda Pirnia. 2000. How Tax Policy and Incentives Affect Foreign Direct Investment. A Review. WP52509, Policy Research Working Paper. Banco Mundial: Washington, D. C.

Musgrave, Richard. 2001. Fiscal Tasks. En: Buchanan, James M. y Richard A. Musgrave. 2001. Public Finance and Public Choice. Two constrasting visions of the State. The MIT Press Cambridge: Boston y Londres.

Musgrave, Richard A. 1994. Progressive Taxation, Equity and Tax Design. En: Slemrod, Joel. 1994. Tax Progressivity and Income Inequality. Cambridge University Press: Inglaterra.

Naranjo, Fernando y Guillermo Zúñiga. 1990. Manejo fiscal y deuda interna en Costa Rica. En: González Vega, Claudio y Edna Camacho. 1990. Políticas económicas en Costa Rica, Tomo I. Academia de Centroamérica: San José, Costa Rica.

Nerré, Birger. 2001. The Concept of Tax Culture. Ponencia en la Reunión Anual de la National Tax Association. Baltimore, Maryland, Estados Unidos.

Organization for Economic Co-operation and Development (OECD). 2000. Towards Global Tax Co-operation. Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs. Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices. OECD: París.

República de Colombia. 1993. Estimaciones de la evasión en Colombia. Ponencia preparada por el Centro de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para el V Seminario Regional de Política Fiscal. Santiago de Chile.

Schmölders, Günter. 1970. Survey Research in Public Finance – A Behavioral Approach to Fiscal Theory. En: Public Finance/Finances Publiques, V. 25, N. 2.

Sheffrin, Steven M. 1994. Perceptions of Fairness in the Crucible of Tax Policy. En: Slemrod, Joel. 1994. Tax Progressivity and Income Inequality. Cambridge University Press: Inglaterra.

Spar, Debora. 1997. Atracting High Technology Investment. Intel´s Costa Rica Plant. Foreign Investment Advisory Service: Washington, D. C.

Sojo, Ana. 1984. Estado empresario y lucha política en Costa Rica. EDUCA: San José, Costa Rica.

Steinmo, Sven. 1993. Taxation and Democracy: Swedish, British and American approaches to financing the modern state. Yale University Press: New Haven y Londres.

Tanzi, Vito y Ludger Schuknecht. 2000. Public Spending in the 20th Century. A Global Perspective. Cambridge University Press: Inglaterra.

Tanzi, Vito. 1995. Taxation in an Integrating World. Integrating National Economies. The Brookings Institution: Washington, D.C.

Tanzi, Vito. 2001. Globalization and the Work of Fiscal Termites. Finance and Development, V. 38, N.1.

Tanzi, Vito; Parthasarathi Shome, Adolfo Atchabahían y Manuel Beytía. 1990. Costa Rica: El Sistema Tributario. Departamento de Finanzas Públicas. FMI: Washington, D.C.

Taylor-Dormond, Marvin. 1997. Income Redistribution Through the Fiscal System: A Study on the Incident of Taxes and Public Expenditure in Costa Rica. Tesis para optar por el grado de Doctor en Filosofía. Department of Economics. Carleton University. Ottawa.

Trejos, Juan Diego. 1999. Reformas económicas y distribución del ingreso en Costa Rica. En: Reformas Económicas No. 37. CEPAL: Santiago de Chile

Vargas, Juan Rafael y Roberto Picado. 1994. Reformas tributarias y proyectos de reforma En: Brenes, J. Rafael y Juan R. Vargas. 1994. Aspectos macroeconómicos de la reforma del Estado. Ministerio de Hacienda: San José, Costa Rica.

Vega, Mylena. 1980. El Estado costarricense de 1974 a 1978: CODESA y la fracción industrial. Universidad de Costa Rica: San José, Costa Rica.

Wagstaff, Adam y Eddy Van Doorslaer. 2001. What Makes the Personal Income Tax Progressive? A comparative analysis for fifteen OECD countries. En: Internacional Tax and Public Finance, N. 8.

World Economic Forum. 2002. The Global Competitiveness Report 2001-2002. Oxford University Press: Oxford.

Capítulo 1

El sistema tributario y aduanero: una visión de conjunto

Capítulo 1

El sistema tributario y aduanero: una visión de conjunto[1]

Andrés Rodríguez-Clare y José E. Angulo,
con la colaboración de Jorge Madrigal

Resumen

El objetivo de este capítulo es ofrecer al lector una visión general del sistema tributario costarricense. Para eso, se hace un recuento de la evolución de los principales impuestos, con el fin de identificar los cambios que ha sufrido la estructura tributaria de Costa Rica, sus avances en las dos últimas décadas y su situación actual. Luego se hace un análisis cuantitativo de la estructura tributaria, tanto desde una perspectiva internacional como desde una perspectiva temporal; de inmediato se introduce la dimensión del gasto público y se valora la suficiencia tributaria para atender ese gasto. Por último, se presenta un modelo de simulación para cuantificar el ajuste tributario necesario en los próximos años.

El análisis de la evolución reciente de los principales impuestos muestra que, desde mediados de los ochenta y sobre todo en los noventa, ha habido un esfuerzo gradual pero continuo para mejorar el sistema tributario en Costa Rica. En los ochentas se redujeron las tasas del impuesto de renta y aumentó la tasa del impuesto de ventas. A comienzos de los noventa se eliminaron muchas exoneraciones y se concretaron esfuerzos para aumentar las bases de los distintos impuestos. Se aumentó nuevamente la tasa del impuesto de ventas y se incrementaron significativamente los gravámenes sobre los combustibles. A partir de 1995, se instauró un marco normativo más adecuado para atender las necesidades de la administración tributaria, que se consolidó a finales de la década, cuando se avanzó en la simplificación de la estructura tributaria.

El análisis cuantitativo muestra que la carga tributaria del Gobierno General ha aumentado de un 15.8% en 1980 a un 18.5% en el año 2000. Este fenómeno está asociado al crecimiento de la contribución de las cargas sociales, así como al aumento en la participación relativa del impuesto sobre ventas, que compensó la caída en los impuestos al comercio exterior como consecuencia de la desgravación arancelaria. Si

1 Se agradece el aporte de Juan Ernesto Cruz Azofeifa, David Cardoza Rodríguez y José Carlos Meléndez Hidalgo, funcionarios de la Contraloría General de la República, quienes colaboraron en la revisión y discusión del capítulo y en la consecución de materiales para su realización.

se analiza la evolución de la carga tributaria del Gobierno Central, el crecimiento resulta mucho más modesto, pasando de un 12.1% a un 13.9% en el período bajo análisis.

Resulta preocupante que la mayor parte de los nuevos ingresos en los noventas provienen del impuesto de ventas a los combustibles y en menor medida del impuesto a la renta de las instituciones públicas, que son de fácil recaudación relativa, en lugar de una mayor participación de impuestos como el de la renta, que en la mayoría de los países constituye una importante fuente de recursos y en Costa Rica no llega al 20% de la carga tributaria del Gobierno Central. Este diseño tributario es preocupante porque una gran proporción del esfuerzo fiscal recae sobre las planillas y los combustibles, que representaban un 27% de la carga tributaria en 1980 e incrementan su contribución a un 45% para el año 2000.

La comparación internacional sugiere que el tamaño relativo de la carga tributaria en Costa Rica como proporción del Producto Interno Bruto (PIB) es bajo, independientemente de si el contraste se realiza en función del ingreso per cápita de los países, de su grado de desarrollo humano relativo o desde el punto de vista de la distribución del ingreso. La deficiencia fiscal es aún más evidente cuando las cargas sociales se excluyen de la comparación. En este caso, la carga tributaria de 12.5% en Costa Rica, se contrasta con un 13.2% según la tendencia internacional para el nivel de ingreso per cápita, o con un 16.8% según el Índice de Desarrollo Humano (IDH) o con un 15.2% según el coeficiente de Gini. Esto muestra que, según la variable utilizada, la carga tributaria nacional está entre un 0.7% y un 4.3% del PIB por debajo de la tendencia que se observa a nivel internacional.

En términos de evolución, entre 1980 y el 2000 la estructura tributaria costarricense sufrió un cambio importante, pues los impuestos al comercio exterior perdieron poco más de 12 puntos porcentuales de la carga tributaria, que fueron compensados casi por completo por el impuesto de ventas, que aumentó en alrededor de 10 puntos porcentuales. Es sorprendente que en poco más de dos décadas, el aporte a la carga tributaria del impuesto a la renta haya aumentado en apenas medio punto porcentual.

Los principales incrementos en la recaudación fiscal provienen de los impuestos a las transacciones internas, como producto de modificaciones en las tasas del impuesto a las ventas y de la incorporación del impuesto de ventas a los combustibles, que pasó de representar un 12.4% de la recaudación en 1991 a un 20% en el 2000. Lo mismo sucede con el impuesto selectivo de consumo, donde el impuesto a los combustibles representa el 40% de lo recaudado en el

año 2000. Con la desgravación arancelaria, el impuesto a las importaciones ha perdido importancia relativa, a pesar de que los combustibles han llegado a representar cerca del 10% de lo recaudado. Por último, la categoría de otros impuestos mantiene una participación relativa estable, gracias al aporte del 15% del impuesto del CONAVI a los combustibles.

Lo anterior es congruente con los resultados obtenidos de la actualización del modelo de elasticidades de Corrales y Angulo, donde en el largo plazo, la boyancia del sistema tributario costarricense resulta superior a la unidad (1.026 con el PIB Oficial y 1.0482 si el PIB es ajustado por el efecto INTEL). Este resultado responde a un crecimiento más que proporcional de las contribuciones a la seguridad social en relación con el PIB, dado que todas las demás categorías tributarias evidencian elasticidades con respecto al producto por debajo de la unidad. Así, cuando se excluyen las contribuciones a la seguridad social, el sistema se torna (ligeramente) no boyante, evidenciando las dificultades que tiene el Gobierno Central para asegurar un crecimiento automático de sus ingresos cada vez que el PIB crece. Esto es preocupante si se contrasta con el crecimiento automático por el lado de los gastos, por lo que la falta de boyancia del sistema tributario obliga a las autoridades a incrementar la carga tributaria en aproximadamente el 0.6% del PIB cada diez años.

Aunque esta ligera pérdida de boyancia representa una debilidad, no parece que sea el principal problema que enfrenta el sistema tributario. Más bien, este resultado contradice la creencia generalizada de que la carga tributaria sólo se ha logrado mantener gracias a los paquetes tributarios que se han estado aplicando con cierta periodicidad. Lo cierto es que estos paquetes han contribuido a aumentar la carga tributaria de un 12.1% del PIB a un 13.9%, entre 1980 y el 2000 (sin incluir las cargas sociales).

Más bien, el verdadero problema en el campo fiscal es que el sistema tributario no llena el requisito de suficiencia, porque no produce los ingresos suficientes para darle al gasto público el sano financiamiento que necesita para mantener y mejorar los servicios que la sociedad costarricense espera del Estado. Un modelo de simulación y un análisis muy simple permiten concluir que la brecha fiscal (o déficit financiero) es de 0.7 puntos del PIB, según los datos del año 2000. Pero todo parece indicar que esta brecha crecerá en los próximos años, llegando a niveles cercanos a los 4 puntos porcentuales hacia el 2006.

El problema de la brecha fiscal, como es obvio, se puede enfrentar a través de un aumento en la carga tributaria o una reducción del gasto

público. El análisis realizado en este capítulo sugiere en forma bastante clara que el enfoque adecuado es el aumento de la carga tributaria. Esta afirmación se sustenta en los siguientes hallazgos:

- *En las últimas tres décadas, se ha reducido el gasto público con relación al PIB.*
- *El gasto público con relación al PIB es bajo si se compara con otros países con niveles de ingreso per cápita similares.*
- *Hay normas constitucionales y cargas contractuales del Estado que hacen muy difícil reducir el gasto.*
- *Más que reducirse con relación al PIB, lo más probable es que el gasto aumente en los próximos años, tanto por el aumento del gasto en educación, como por el traspaso de la deuda del Banco Central al Gobierno Central.*
- *La inversión pública con respecto al PIB se redujo en forma importante en los noventa. Si este rubro se aumentara a su nivel de 1991, habría un aumento en el gasto del Gobierno Central del 0.5% del PIB.*

El aumento en la carga tributaria no necesariamente implica un aumento de tasas, pues parte importante del ajuste podría venir de la reducción de la evasión y las exoneraciones que, de acuerdo con las estimaciones para el impuesto de ventas, tienen una magnitud considerable. Sin embargo, resulta sorprendente que cuando se compara el índice de efectividad del impuesto de ventas en Costa Rica con el dato para otros países de América Latina e incluso para el promedio de países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el resultado es un índice de efectividad mayor que el promedio en América Latina y en la OCDE. Esto sugiere que las debilidades del impuesto de ventas en Costa Rica son comunes a otros países. Esto no implica que no se deban realizar esfuerzos para atender estas debilidades, pero sí sugiere que la acción debería estar también orientada a aumentar la tasa del impuesto, que sí resulta baja en comparación con la que prevalece en la mayoría de los países de América Latina y de la OCDE.

Aún cuando no se cuenta con estimaciones sobre la evasión en el impuesto de la renta, su escasa contribución obedece, lo mismo que en el caso del impuesto sobre las ventas, a los amplios esquemas de exoneración que disfrutan los sectores más dinámicos de la economía costarricense y la dificultad de la autoridad tributaria para controlar la evasión.

Las cifras analizadas sugieren que la magnitud del incremento en la carga tributaria debería ubicarse en el orden del 3.9% del PIB. Esto permitiría llegar al nivel de déficit financiero "crítico" del 3.7% del PIB, que le posibilita al país mantener la relación deuda/PIB estable, dada la tasa de crecimiento promedio de los últimos años que se ubica en un nivel cercano al 4.5% anual.

El análisis lleva a la conclusión de que es necesaria una reforma que aumente significativamente la carga tributaria, dándole prioridad, en primer lugar, al aumento de la contribución relativa del impuesto sobre la renta. En segundo lugar, se debe revisar la base y la tasa del impuesto sobre las ventas. En tercer lugar, tal como lo señala el informe de la Comisión de Ex Ministros, se debe mejorar la eficiencia de la administración tributaria, objetivo que se facilitaría si se toman medidas para simplificar el sistema actual.

1. INTRODUCCIÓN

El diseño y la implementación de la política tributaria son temas difíciles, porque en el sistema tributario coexisten múltiples objetivos, muchas veces contrapuestos entre sí. Además, siendo que en él miden fuerzas los diferentes grupos de interés de la sociedad, no cabe esperar que el diseño resulte totalmente racional.

Los principios y criterios utilizados para valorar la estructura tributaria son muy diversos. Desde el punto de vista netamente fiscal, interesan la suficiencia y la boyancia. La suficiencia es la capacidad de recaudar los recursos necesarios para financiar el nivel de gasto público deseado, sin que la magnitud del déficit atente contra la estabilidad macroeconómica a largo plazo. La boyancia consiste en la capacidad del sistema de incrementar los ingresos tributarios en forma paralela al crecimiento económico, sin recurrir a medidas de tipo discrecional, como nuevos paquetes tributarios, que tienen un elevado costo político.

Si el análisis se hace desde la perspectiva económica, donde las metas son la estabilidad y el crecimiento, entonces la eficiencia y la neutralidad se constituyen en los principios de mayor interés. La eficiencia se entiende como la minimización de los costos económicos que necesariamente surgen del cobro de los impuestos, y la neutralidad, como la menor interferencia posible del sistema tributario en la asignación eficiente de los recursos económicos.

Si la preocupación se centra en la ética y las consideraciones de tipo social, el principio rector debe ser la equidad, que tiene dos vertientes:

igual trato para individuos iguales desde la perspectiva fiscal (equidad horizontal) y que las personas con más recursos paguen una proporción mayor del impuesto (equidad vertical).

Por último, cuando la calidad del sistema tributario se analiza desde la perspectiva de la administración tributaria, el principio rector es la simplicidad, entendida como un sistema de pocos impuestos, bases amplias y tasas homogéneas, que resulte fácil de entender y de bajo costo, tanto para el contribuyente como para el administrador. Un sistema sencillo tiene más probabilidades de ser efectivamente aplicado, con lo que disminuye la capacidad de elusión o evasión legal de los impuestos.

El objetivo de este capítulo es proporcionar al lector una visión general del sistema tributario costarricense, a la luz de los parámetros descritos. Constituye, por lo tanto, una base de referencia para los temas específicos que se analizarán en el resto del libro. El capítulo se divide en cinco secciones. En la primera de ellas se hace una breve reseña de la evolución reciente de los principales impuestos, con el fin de identificar los cambios que ha sufrido la estructura tributaria de Costa Rica, sus avances durante las dos últimas décadas y su situación actual.

La segunda sección está dedicada al análisis cuantitativo de la estructura tributaria, tanto desde una perspectiva internacional, donde se compara a Costa Rica con economías que tienen un nivel de desarrollo similar, como desde una perspectiva temporal, donde se analiza la evolución de los principales impuestos entre 1980 y 2000. En esta sección tiene especial interés el análisis de las elasticidades del sistema tributario, donde resulta central la automaticidad de la recaudación respecto a la actividad económica (boyancia).

En la tercera sección se introduce la dimensión del gasto público y se valora la suficiencia tributaria para atender ese gasto. Para determinar si el gasto público es alto con relación al PIB, se hace un análisis de su evolución en el tiempo y en relación con países similares. Este análisis se complementa con un estudio sobre la inflexibilidad del gasto, dadas las obligaciones constitucionales, legales y contractuales del Estado. También se discute el tamaño de la brecha fiscal y sus consecuencias en términos de la sostenibilidad del endeudamiento público.

La cuarta sección analiza los principales retos en materia de ingresos tributarios y desarrolla un modelo de simulación que permite evaluar las alternativas políticas planteadas. El modelo integra los principales hallazgos que resultaron de la elaboración de este capítulo

y se espera que sirva para evaluar decisiones en materia de carga tributaria, crecimiento del gasto y endeudamiento. Por último, la quinta sección contiene las principales conclusiones de los análisis efectuados en las secciones anteriores.

2. EVOLUCIÓN RECIENTE DEL SISTEMA TRIBUTARIO

En 1990, ante una solicitud de las autoridades de gobierno, un grupo de expertos liderados por Vito Tanzi realizó un importante estudio sobre el sistema tributario de Costa Rica (Tanzi, 1990). Este estudio constituye un buen punto de partida para analizar los cambios en el sistema, luego de doce años y tres administraciones. La complejidad de la estructura tributaria señalada por Tanzi se ha ido reduciendo y, hoy en día, la administración tributaria es más moderna, y cuenta con mejores procedimientos y recursos tecnológicos, así como con una mayor capacidad para ejercer su papel controlador y facilitador. No obstante, la evasión fiscal continúa siendo un problema central y aún se mantiene un excesivo número de impuestos de baja recaudación, tarifas múltiples y exoneraciones que atenta contra la eficiencia del sistema y su capacidad de control, a pesar de que la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria eliminó una cantidad importante de exoneraciones, impuestos menores y el impuesto selectivo de consumo para aproximadamente mil productos.

Con el propósito de describir el camino recorrido en términos de la reforma tributaria y lo que aún falta por recorrer, a continuación se presenta una caracterización del estado de algunos de los principales impuestos antes de emprender el proceso de reforma, y de los avances logrados con ella.

2.1 El impuesto sobre la renta

Este impuesto lo conforman los gravámenes a las utilidades de las empresas y de las personas físicas que realizan actividades lucrativas, el impuesto sobre las rentas del trabajo personal dependiente, los impuestos sobre las remesas al exterior y el impuesto a los dividendos e intereses de títulos valores. Hay dos características importantes del impuesto sobre la renta que se deben tener presentes. En primer lugar, en el país se aplica el principio de territorialidad, de tal forma que el impuesto se cobra sobre los ingresos generados en el territorio nacional. Esto implica que los ingresos generados por los costarricenses en otros países (por ejemplo, por consultorías, rentas realizadas o intereses) están exentos. Un principio alternativo al de la territorialidad es el de la universalidad, que es el que se aplica en la mayoría de los países desarrollados, así como en ciertos países en desarrollo como Chile y México. De acuerdo con este principio, todas

las rentas de los ciudadanos residentes son sujeto de impuesto, independientemente de dónde se hayan generado. Uno de los mayores problemas del principio de la territorialidad es que impide a la autoridad tributaria gravar las rentas que perciben en forma recurrente ciudadanos y residentes, especialmente profesionales liberales y gerentes de empresas, a quienes se les retribuye una parte de su trabajo en Costa Rica y otra en el extranjero.

Una segunda característica importante del impuesto sobre la renta en Costa Rica es que se aplica en forma cedular, o sea, que se cobra de modo independiente (y hasta con diferentes tasas) sobre los distintos ingresos de una misma persona. Esta modalidad no sigue la tendencia que impera en otros países, donde el impuesto de renta se aplica en forma global; esto implica que todos los ingresos (salarios, intereses, dividendos, entre otros) se suman para conformar un ingreso total y sobre esa base se cobra el impuesto. El principal problema de un sistema cedular es que atenta contra la equidad. Por ejemplo, si se cobra una tasa baja para los intereses y una más alta para los salarios, y las personas con ingresos más altos son las que tienen una mayor proporción de ingresos generada por intereses, el pago de los impuestos como proporción de los ingresos totales podría ser menor para las familias de mayores ingresos, con lo que el sistema se torna regresivo.

Tanzi (1990) subrayó el serio déficit de equidad del sistema tributario nacional, especialmente en el impuesto sobre la renta. Entre los principales problemas detectados, señaló que el impuesto afectaba en mayor medida a los asalariados, quienes ya contribuían significativamente para otros fines sociales, como el seguro de enfermedad y maternidad y el de invalidez, vejez y muerte, así como el Banco Popular, FODESAF, el IMAS y el INA, mientras que las tasas cobradas sobre las rentas producidas a través de dividendos e intereses, y por lo general percibidas por personas con mayores recursos, eran menores.

Otro problema señalado en torno a este impuesto fue el reducido tamaño de la base impositiva, producto del escaso control sobre el pago que realizan los profesionales y otros sujetos que ejercen actividades independientes, así como el uso excesivo de exoneraciones fiscales por parte de las empresas y que apenas el 5% de los asalariados se encontraba dentro de dicha base (Cornick, 1997: 57). Hoy en día, el porcentaje de asalariados sujetos al impuesto es un poco más elevado, entre el 8% y el 9%, según datos del año 2000.

Méndez (1991: 8) resumió así las características y deficiencias del impuesto sobre la renta en Costa Rica: el impuesto sobre la renta se

caracteriza por gravar con tasas distintas a diferentes fuentes de ingreso y a diferentes personas jurídicas. Así existen tasas diferentes para rentas de capital y trabajo; para rentas de trabajadores dependientes e independientes; para pequeñas empresas y el resto de empresas; para cooperativas; para el sector agrícola y el sector forestal; para el sector turismo; para el sector exportador no tradicional; para los sectores productores de café y banano. Respecto de las bases tributarias, los sistemas de deducción y bases imponibles son diferentes para los trabajadores dependientes y para las personas físicas con actividades lucrativas.

Además, el sistema permitía a las empresas revaluar sus activos y, por tanto, el gasto de depreciación, sin que ello significara pagos por ganancias de capital. También propiciaba la división de las actividades de las empresas en varias sociedades, al aplicar una escala progresiva a los ingresos brutos, así como un mayor endeudamiento al permitir deducir la totalidad del gasto nominal por intereses (incluyendo la parte inflacionaria).

Las implicaciones de este sistema impositivo sobre la neutralidad, equidad y el costo de la administración son bastante evidentes. El país lleva ya varios años en un esfuerzo lento pero continuo de mejoramiento del impuesto sobre la renta, a través de reformas que buscan ampliar la base, revisar las tasas impositivas, evitar la evasión y hacer el impuesto más equitativo. En 1988, se redujo la tasa del impuesto a las empresas y se simplificó el de las personas físicas con las siguientes medidas: la incorporación del sistema de retención al salario, las escalas del impuesto indexadas a la tasa de inflación, la flexibilización del año fiscal a las empresas o regímenes que lo justificaran y la reducción en la progresividad de las tasas. En 1992 se puso un freno importante a las exoneraciones del impuesto sobre la renta, pues se eliminaron todas las exoneraciones vigentes (aunque los derechos adquiridos se mantienen hasta el vencimiento), con unas pocas excepciones[2], como las zonas francas y las cooperativas[3] (Cruz, 1998). Entre los efectos indirectos más notables de esta ley se encuentra la sujeción de algunas empresas públicas de giro comercial (como RECOPE) al impuesto sobre la renta. Sin embargo, la permanencia de los derechos adquiridos hizo que el impacto tributario fuese limitado.

2 La Ley 7257 de 1991 crea un impuesto del 25% a los CATs aplicado en la fuente y establece prórrogas hasta 1999, si se aceptaba voluntariamente la reducción del incentivo, exceptuando la exención del impuesto sobre la renta que rigió hasta 1996. En 1998 se dicta la Ley 7838, que sujeta los CAT al impuesto sobre la renta.
3 En 1992, alrededor de un 58% de la base del impuesto sobre la renta se encontraba exenta (Cruz, 1998).

En 1995, la Ley de Justicia Tributaria Nº 7535 introdujo controles para reducir la evasión y generalizar el cobro del impuesto sobre la renta, mediante la actualización de las rentas presuntivas de los profesionales. Esa misma Ley creó el impuesto del uno por ciento sobre los activos de las empresas, acreditable al pago del impuesto sobre la renta. Sin embargo, la aplicación de este impuesto tuvo serios inconvenientes, porque se consideró que constituía un peso excesivo para las actividades agropecuarias, así como para otros sectores productivos. Además, en el 2000, la Sala IV lo declaró inconstitucional y el fisco tuvo que devolver lo cobrado a los contribuyentes que no pudieron aplicarlo como crédito del impuesto sobre la renta. Finalmente, el impuesto fue derogado.

La Ley de Justicia Tributaria fue perfeccionada por la Ley de Modificación al Código Tributario (Ley 7900) aprobada en 1999. Uno de los elementos más positivos de esta ley en cuanto al impuesto sobre la renta fue el cobro efectivo de intereses sobre las deudas tributarias, lo que puso fin a la situación anterior, que constituía un incentivo para no pagar impuestos.

Con la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria que entró en vigencia en agosto del 2001, se amplía nuevamente la base del impuesto a la renta, al excluirse la depreciación sobre los activos revaluados de los gastos deducibles. Además, todas las remuneraciones por servicios personales, incluyendo los ingresos por concepto de dietas (haya o no relación laboral), gratificaciones, participaciones y otros ingresos o beneficios similares a los mencionados, incluyendo el salario en especie, pagarán un 15% de impuesto en lugar del 10% que pagaban. Asimismo, se tasan actividades antes exentas, como la educación universitaria privada y la banca *off-shore* y se incluyen dentro del pago del 8% de impuesto a los intereses, los que se generan por depósitos en cuentas corrientes así como las operaciones de recompra de valores que se realicen a través de la bolsa de valores (que antes no estaban gravadas).

Un problema que persiste es el del cobro del impuesto sobre la renta a los profesionales independientes, como médicos y abogados. Ha sido difícil reducir la evasión en este sector, porque no se ha desarrollado una base de datos que permita implementar controles cruzados sobre sus ingresos. Esto ha empezado a mejorar con el desarrollo del sistema de información en la Dirección de Tributación Directa, proceso que se inició a partir de 1996.

2.2 Impuestos sobre la propiedad

Por su naturaleza, los impuestos que gravan la propiedad se fundamentan en dos principios tributarios: capacidad de pago y facilidad de cobro. En Costa Rica, los impuestos a la propiedad han sido, básicamente, los siguientes: el territorial, que constituye el rubro más importante de recaudación en esta categoría; el de traspaso de bienes inmuebles, establecido en 1976; el que grava los vehículos automotores, establecido en 1982 por la Ley 6810 y modificado en 1987 por la ley 7088, y el impuesto a las casas de lujo. Como ya se mencionó, en 1995 se introdujo un nuevo impuesto sobre el valor de los activos de las empresas, aplicable como un crédito al impuesto sobre la renta, cuyo producto neto fue anulado por la Sala IV para los contribuyentes que no tenían posibilidad de acreditarlo, por considerarlo de naturaleza confiscatoria.

En los últimos años se han llevado a cabo reformas dirigidas a incrementar la recaudación de estos impuestos, sobre todo en lo que se refiere al traspaso de vehículos. En 1995, se aprobó la Ley 7509 sobre Bienes Inmuebles, que buscaba descentralizar el cobro del impuesto territorial, mejorar la recaudación y fortalecer y modernizar las municipalidades. Aunque todavía persisten importantes deficiencias en materia de avalúos y sistemas de catastro y registro, en el año 2000, el gasto de los gobiernos locales en catastro y dirección técnica superó los ¢1.000 millones, lo que señala un esfuerzo en este campo.

2.3 Impuesto de ventas

El impuesto sobre las ventas se caracteriza por ser una única tasa de imposición, sin mayor diferenciación, lo que lo hace sencillo de administrar. Tiene la ventaja de que se aplica en el momento del consumo y, por tanto, no discrimina por el origen de la producción, pues igual opera para los bienes producidos en el país que para los importados, lo que evita efectos de tipo proteccionista. Opera sobre todos los bienes, excepto una canasta de bienes exentos que permite liberar a los sectores más pobres de la sociedad y con ello, fomenta el objetivo de equidad vertical.

No obstante sus ventajas, en Costa Rica, la lista de productos exonerados no sólo contiene bienes de consumo básico sino que es demasiado amplia y por lo tanto, afecta la base del impuesto. Otra deficiencia importante es que este impuesto no se aplica sobre la globalidad de los servicios, como en otros países, sino que se cobra sólo sobre los servicios que taxativamente indica la ley.

En un esfuerzo por aumentar su recaudación, se han hecho muchos cambios en la tasa y en la base del impuesto de ventas. Después de mantenerse estable en el 10% durante la década de los ochentas, en 1991, la tasa aumentó al 13%, disminuyendo un punto en cada uno de los tres años subsiguientes, hasta llegar de nuevo al 10% en 1994. En setiembre de 1995 volvió a aumentar, esta vez a un 15%, durante un periodo de 18 meses, al final del cual la tasa bajó a un 13%, en donde se ha mantenido hasta la actualidad. La base impositiva del tributo ha sido ampliada en varias ocasiones durante las últimas dos décadas. Por ejemplo, la Ley No. 7088 del 30 de noviembre de 1987 redujo la lista de bienes exonerados y amplió la lista de servicios gravados. Posteriormente, en 1991 y 1992, se volvió a ampliar la base, al incluir la electricidad, los combustibles y el cemento (Shome, 1994). El último cambio fue el promulgado por la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria del año 2001, que amplía la base de este impuesto a los servicios de radio-localizadores, lavado de carros y litografía y a las primas de seguros[4].

En cuanto a la forma de aplicar el impuesto sobre las ventas en Costa Rica, es importante señalar que todavía no se ha logrado implementar un verdadero concepto de valor agregado, aunque se permite acreditar el impuesto de ventas pagado en la compra de los insumos incorporados en el bien. Avanzar hacia un impuesto sobre el valor agregado requeriría contemplar los demás costos y servicios asociados a la producción (no sólo los asociados a los insumos que se incorporan físicamente en el bien producido), que en la actualidad no constituyen créditos para el cálculo del impuesto. Ello llevaría a una ampliación de la base y requeriría un sistema más efectivo de controles cruzados entre los contribuyentes.

2.4 Impuesto selectivo de consumo

De acuerdo con la teoría hacendaria, este impuesto se aplica sobre los bienes y servicios que tienen una alta elasticidad ingreso y una baja elasticidad precio. La alta elasticidad ingreso implica que su consumo aumenta más que proporcionalmente cuando aumenta el ingreso (son bienes de lujo); la baja elasticidad precio implica que el consumo del bien no se reduce sustancialmente por el incremento en el precio generado por el impuesto, por lo que la distorsión producida por el mismo es pequeña. Algunos sectores apoyan el tributo porque lo consideran una forma de redistribuir el ingreso en favor de los grupos más pobres, ya que es un impuesto sobre bienes específicos y no sobre bienes básicos.

4 Sólo quedan exentas las primas de seguros personales, riesgos del trabajo, cosechas y viviendas de interés social.

El impuesto selectivo de consumo también considera algunos bienes y servicios que inducen a la adicción, como el tabaco, los licores y las apuestas. En estos casos, se justifica la aplicación del impuesto para trasladar a los consumidores de estos bienes el costo de atender los problemas sociales derivados de su consumo. De la misma manera, es común que se graven los productos con efectos ambientales negativos, como los hidrocarburos y los vehículos. En la literatura económica se sostiene que estos impuestos corrigen las distorsiones asociadas a las externalidades, las que surgen cuando el costo privado de producir o consumir un bien es distinto (y en los casos anteriores, inferior) al costo social.

Este tipo de impuestos tiene algunas desventajas. Por ejemplo, al aplicarse en forma discriminada sobre conjuntos particulares de bienes con tarifas heterogéneas, distorsionan los precios relativos en la economía. También pueden fomentar el comercio desleal, pues los altos impuestos pueden estimular el contrabando, la subfacturación, la corrupción en la recaudación tributaria y el aumento del comercio informal. Si se aplica sobre muchos productos, el costo de la administración puede resultar alto en comparación con la recaudación final [5].

En 1995, la ley clasificaba las mercancías sujetas al tributo (1.500 incisos arancelarios) en tres grupos: con tarifa del 10%, con tarifa del 25% y con tarifa del 50%. Una pequeña proporción de estos 1500 incisos arancelarios generaba el 80% de la recaudación: las prendas de vestir, la cerveza y los licores, los cigarrillos, las bebidas gaseosas, los perfumes y cosméticos, los electrodomésticos, los vehículos automotores, los detergentes, las llantas, las pinturas y los barnices. Fue por esta razón que, a partir de 1996, mediante el Decreto Ejecutivo Nº 24748-H, la lista de incisos arancelarios gravados por el selectivo de consumo se redujo de 1.500 a 700.

La Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria elimina este impuesto para una amplia lista de bienes. También reduce los plazos para el pago y prohíbe en forma expresa elevar tarifas o incluir nuevos productos gravados por la vía de decretos ejecutivos, restringiendo estas posibilidades a la ley. La disposición anterior solidifica el principio constitucional de reserva de ley en lo que se refiere a tributos y constituye una limitación para que las autoridades tributarias puedan recurrir a esta vía fiscal.

5 En Costa Rica, una particularidad del impuesto selectivo de consumo antes de la Ley de Simplificación y Eficacia Tributaria era que podía ser modificado administrativamente, sin necesidad de consultar a la Asamblea Legislativa, con la salvedad de que cada alza debía distanciarse seis meses de la otra y que no podía sobrepasar una tasa máxima, tal y como lo disponía la Ley 6820 de noviembre de 1982.

2.5 Impuestos sobre el comercio exterior

Estos impuestos operan sobre las importaciones y exportaciones y son relativamente fáciles de recaudar, pero imponen altos costos en términos de eficiencia. En los últimos años, el proceso de apertura comercial ha generado una reducción en el promedio y la dispersión de los aranceles. Había tres tipos de impuestos sobre la exportación: a los productos tradicionales, a los productos no tradicionales enviados a mercados tradicionales y a los enviados a mercados no tradicionales. Posteriormente, como resultado de los cambios introducidos en 1995 por el Cauca II y la aprobación de la Ley de Ejecución de los Acuerdos de la Ronda de Uruguay, se eliminaron todos los impuestos a las exportaciones, con excepción de los correspondientes a café, banano, carne y ganado.

La eliminación de la mayor parte de los impuestos a las exportaciones buscaba eliminar las distorsiones que sesgaban la economía nacional en contra del comercio internacional, pero implicó un sacrificio fiscal significativo para el país. En la actualidad, subsiste únicamente el impuesto sobre el banano establecido en la Ley 5515 de 1974, con una tarifa de $0.08 por caja exportada.

2.6 Otros Impuestos menores

La Ley de Presupuesto Nacional del 1996 incluye 83 impuestos de muy baja recaudación, entre los cuales se encuentran timbres y licencias profesionales y comerciales (Vargas, 1997). A pesar de los esfuerzos por reducir la dispersión de la carga tributaria, no ha sido fácil eliminar estos tributos, porque tienen afectación específica y sus beneficiarios directos ejercen presión para que se mantengan, aunque se argumenta que desde el punto de vista social constituyen un desperdicio, pues aportan montos muy bajos y su administración y control absorben muchos recursos. No obstante, la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria del 2001 eliminó una gran cantidad de estos impuestos.

3. ANÁLISIS CUANTITATIVO DE LA CARGA TRIBUTARIA

En esta sección se ofrece un panorama cuantitativo de la magnitud y evolución de la carga tributaria en Costa Rica durante las dos últimas décadas, desde una perspectiva global y para los principales tributos. Para facilitar la comprensión del análisis, todos los impuestos se analizan en magnitudes relativas con respecto al PIB y se recurre a la comparación internacional para evaluar el esfuerzo tributario que realiza el país.

3.1 Magnitud de la carga tributaria

Cuando se analizan los ingresos tributarios desde una perspectiva macroeconómica, de inmediato surge el interrogante de si la carga tributaria es "adecuada" o si será necesario aumentar aún más el nivel de impuestos. Para contestar esta pregunta, se debe establecer un adecuado balance entre los costos y los beneficios de la imposición. Los costos de la tributación no son únicamente los cargos directos para las familias y las empresas, sino también los costos indirectos producidos por las inevitables distorsiones asociadas a la recaudación tributaria. Los beneficios de la tributación, por su parte, tienen que ver con el uso de esos recursos en bienes y servicios que la sociedad no podría financiar en otra forma. En esta sección se analiza la carga tributaria desde la perspectiva del costo; el tema del gasto se tratará en la sección siguiente.

En el Gráfico 1 se aprecia que la carga tributaria, medida como el total de impuestos percibidos por el Gobierno General Consolidado[6] en términos del PIB, ha crecido en 2.7 puntos porcentuales entre 1980 y el 2000, pasando del 15.8% al 18.5%.[7] Si se excluyen las contribuciones a la seguridad social, el crecimiento para el período de análisis resulta mucho más modesto: de un 12.1% a un 13.9%; esto a pesar de los recurrentes esfuerzos realizados por los gobiernos de turno mediante el establecimiento de paquetes tributarios en 1982-1984 (Administración Monge), 1987 (Administración Arias), 1991 (Administración Calderón) y 1995 (Administración Figueres). Se ha hablado mucho de la reforma tributaria realizada en forma continua a lo largo de los noventa, la que produjo un cuerpo legal más efectivo, que debería reflejarse en un incremento de la carga tributaria. Sin

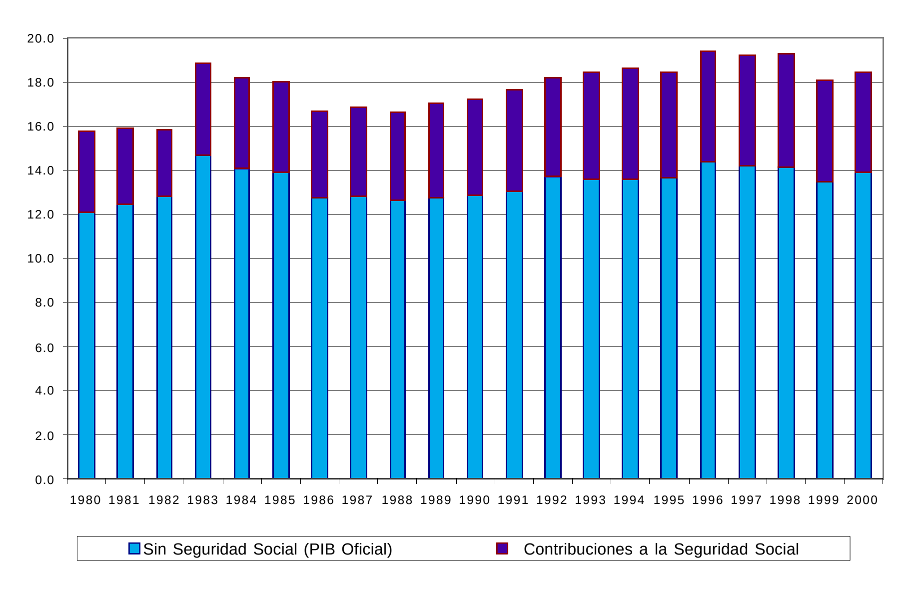
---

6 El Gobierno General Consolidado incluye los impuestos recaudados por el Gobierno Central, el impuesto territorial y las patentes percibidas por los gobiernos locales, las contribuciones a la seguridad social que percibe la CCSS (Enfermedad y Maternidad, Invalidez, Vejez y Muerte), los impuestos consolidados a la nómina a cargo de empleadores (INA, IMAS y FODESAF), los impuestos sobre hospedaje y pasajes aéreos que cobra el ICT, así como los impuestos que recauda el IFAM y los que recibe CORBANA de los bananeros. Los impuestos a los combustibles también caen dentro de esta categoría, como parte de los ingresos que percibe el Gobierno Central a través de RECOPE, que es la entidad recaudadora.

7 Cabe destacar que, antes de 1980, la carga tributaria había venido en descenso. Corrales (2001) presenta un nivel del 17.2% en 1973, sin considerar los regímenes de pensiones del Gobierno. Además, para 1980, el PIB base 1991 estaría sobreestimado. El año 1980 no es el mejor punto de referencia para medir la carga tributaria. Tanto si se compara con los años anteriores como posteriores (en especial a partir de 1983, como se observa en el Gráfico 1) y se considera el déficit fiscal, se debe reconocer que en 1980 la carga tributaria era circuntancialmente muy baja, en especial la del Gobierno Central.

embargo, estos logros cualitativos contrastan con los resultados obtenidos en la recaudación: si se excluyen las contribuciones a la seguridad social, entre 1990 y 1995, la carga tributaria aumentó del 12.9% al 13.7%, y entre 1995 y el 2000, pasó del 13.7% al 13.9%.

Gráfico 1
Evolución de la carga tributaria como porcentaje del PIB entre 1980-2000



Fuente: Elaborado por los autores, con base en datos de la Contraloría General de la República.

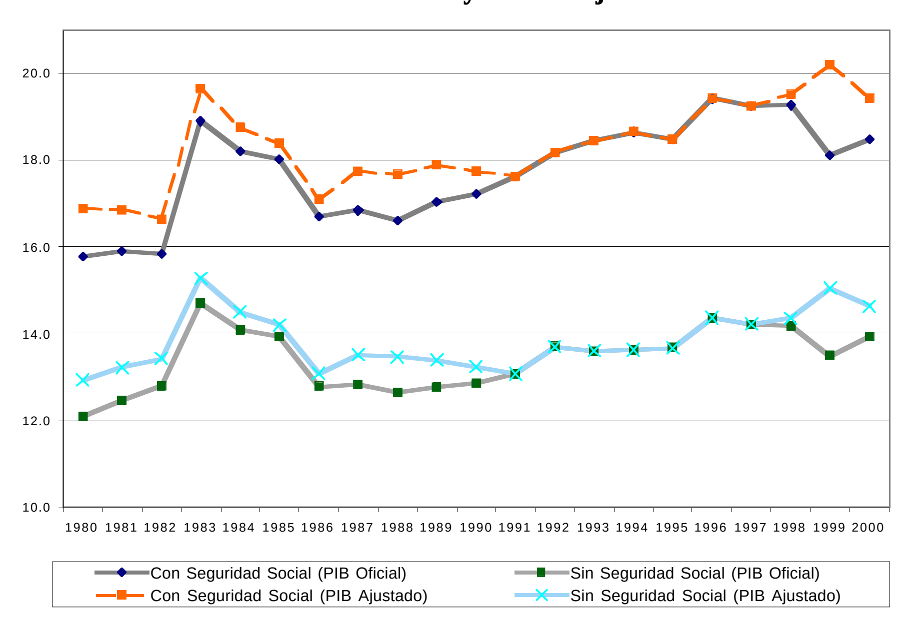
Al interpretar estos datos, se debe tener en cuenta que la magnitud de la carga tributaria en proporción al PIB está irremediablemente afectada por la calidad de la medición del producto. Aquí hay que considerar dos elementos importantes. En primer lugar, el cambio de base y metodología de las cuentas nacionales encontró una subvaluación del PIB base 1966 del 27% para el año 1991. Esto implica que, al empalmar las series base 1966 y base 1991, se produce una sobreestimación[8] del PIB para los años anteriores a 1991, que subestimaría la carga tributaria en esos años. En segundo lugar, la forma en que se contabiliza el valor agregado de INTEL, aunque formalmente correcta, representa una distorsión importante a la hora de medir la carga tributaria para los años 1998-2000, pues

8 Esta sobreestimación se da porque el empalme usa las tasas de crecimiento de la serie de 1966 para llevar la serie PIB base 1991 hacia atrás. Pero esto implica que la subestimación del 27% que se daba en 1991, se daría también en 1966 y que este procedimiento genera un PIB mayor al real, en un monto que crece hasta llegar al 27% en 1966.

provoca una caída que no tiene sentido en términos del esfuerzo tributario nacional. Ambos aspectos ponen en evidencia la necesidad de generar una nueva serie del PIB ajustada (Rodríguez-Clare *et al.*, 2002)[9].

Como resultado del ajuste, la nueva medición de la carga tributaria (Gráfico 2) muestra, para 1980, un nivel de 16.9%, alrededor de un punto porcentual por encima del dato calculado con el PIB oficial, subvaluación que se ubicó en el orden de 0.7 puntos porcentuales como promedio para el período 1980-1990 [10]. Lo mismo ocurre entre 1999 y el 2000, donde el ajuste de la serie oficial del PIB por el efecto INTEL se manifiesta en un aumento de la carga tributaria de 2.1 puntos porcentuales en 1999 y de 0.9 puntos porcentuales en el 2000. Con el ajuste, la carga tributaria para toda la década de los noventa muestra una tendencia creciente, pasando de 17.7% en 1990 a 19.4% en el 2000. Si se excluyen las contribuciones a la seguridad social, la cifra pasa de 13.2% a 14.6% para ese mismo período, con un aumento lento pero continuo a lo largo de toda la década.

Gráfico 2
Evolución de la carga tributaria 1980-2000
con el PIB oficial y el PIB ajustado



Fuente: Elaborado por los autores, con datos de la CGR, el BCCR y Rodríguez-Clare et al. 2002. (Ver notas 3 y 4).

9 Esta es una opinión de los autores, no de la Contraloría General de la República.
10 Aunque se menciona esta serie como PIB oficial, lo cierto es que el BCCR no tiene una serie de PIB oficial para el período 1980 – 2000, sino dos series, que cubren distintos períodos: una serie oficial, base 1966, para los años 1958 – 1997, y otra serie oficial, base 1991, desde 1991 en adelante. A partir de 1983 hay un "empalme" con esta serie.

La evolución de los principales impuestos se analiza más adelante, pero es evidente que la estructura tributaria del país se ha transformado en los últimos 20 años, como lo demuestra el Gráfico 3. El mayor cambio registrado es la caída en la importancia relativa de los impuestos al comercio exterior, que decrece en 12.5 puntos porcentuales, y cuyo efecto es casi compensado por el incremento del impuesto sobre las ventas.

Gráfico 3
Cambios en la composición de la carga tributaria 1980 y 2000

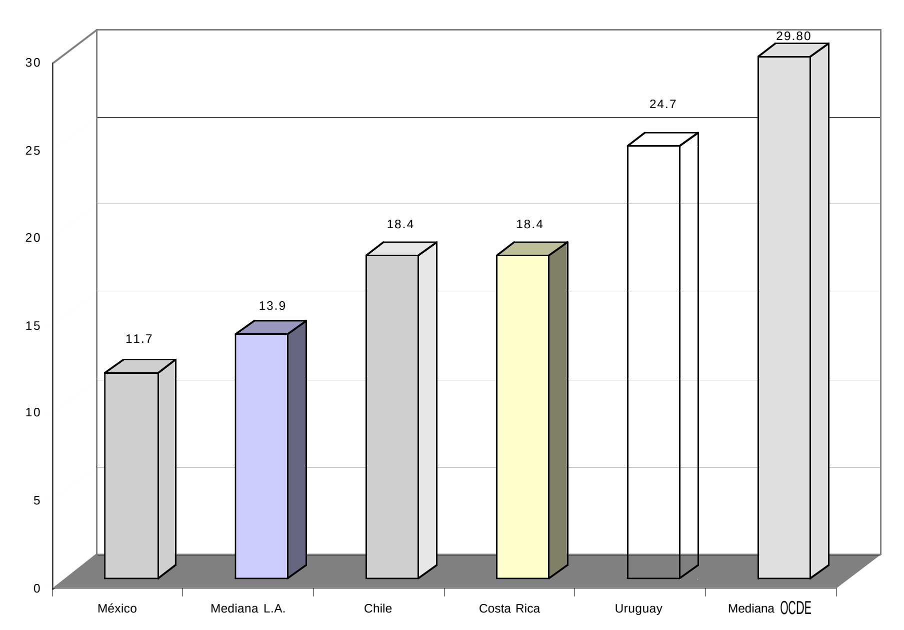
Fuente: Elaborado por los autores con datos de la CGR.

Si se compara con los promedios internacionales, en 1999, la carga tributaria costarricense, de un 18.5% en términos del PIB oficial, se ubica muy por debajo del 29.8% que representa la mediana de los países de la OCDE, donde Bélgica muestra el mayor porcentaje, con un 43%. También se ubica por debajo de Uruguay, que con un 24.7%, es el país latinoamericano con mayor contribución fiscal relativa, pero tiene una magnitud similar a Chile y está por encima de México, que tiene un 11.7%, y de la mediana latinoamericana, que se ubicó en un 13.9%. El Gráfico 4 ilustra lo anterior [11].

11 En estas comparaciones internacionales, interesa sobre todo la relación con Chile, México y, en alguna medida Uruguay, por ser tres países exitosos en diferentes aspectos en América Latina. También interesa la comparación con el promedio o la mediana de la OCDE, pues estos son los países con esquemas tributarios más avanzados.

Es cierto que, dadas las marcadas diferencias entre los países, las cifras internacionales se deben analizar con sumo cuidado. Sin embargo, las comparaciones internacionales son útiles para evidenciar el tipo de sociedad que el país aspira a tener y el esfuerzo tributario que está realizando para conseguirla. Si Costa Rica aspirara a un modelo de sociedad similar al de Uruguay, que tiene también el sistema de seguridad social a cargo del presupuesto de la República, es evidente que debe incrementar el esfuerzo tributario; Uruguay tiene una carga tributaria cercana al 25%, mucho mayor que el 18.5% de Costa Rica. Con Chile, la comparación se debe realizar luego de deducir las contribuciones a la CCSS, porque este país ha privatizado su sistema de seguridad social[12]; el 16.9% de carga tributaria chileno, neto de cargas sociales, se debe comparar a un 12.5% en Costa Rica, que evidentemente es menor.

Gráfico 4
Magnitud de la carga tributaria total para una muestra de varios países



Fuente: Elaborado por los autores con base en World Bank, 2001 (datos de 1999).

12 Las contribuciones a la seguridad social chilenas representan un 6% de su carga tributaria en tanto en Costa Rica éstas se ubican en el orden del 30% (24% son propiamente contribuciones a la seguridad social, más un 6% de cargas a la nómina a cargo de los empleadores).

3.2 Carga tributaria y diferencias en el grado de desarrollo relativo de los países[13]

Con el propósito de aportar mayor información sobre el tamaño relativo de la carga tributaria costarricense en el contexto internacional, en esta sección se compara a Costa Rica con algunos países latinoamericanos y europeos[14]. La primera variable seleccionada para contrastar la magnitud de la carga tributaria fue el ingreso per cápita en dólares, ajustado por el poder de paridad de compra, bajo la presunción de que mayores niveles de ingreso se relacionan positivamente con mayores niveles de carga tributaria. El análisis de regresión efectuado, que se ilustra en el Gráfico 5, confirma esta relación positiva[15]. La mayor parte de los países europeos pertenecientes a la OCDE presentan elevados niveles para ambas variables, mientras que la mayoría de las naciones latinoamericanas se ubican en el otro extremo. Los países que se encuentran por debajo de la línea de ajuste son aquellos en donde el nivel de carga tributaria es inferior a lo que el nivel de ingreso per cápita sugeriría, como Estados Unidos, Canadá y Singapur, entre otros. Lo contrario sucede con naciones como Bolivia, donde el tamaño de la carga tributaria está por encima de lo que sugiere su nivel de ingreso[16].

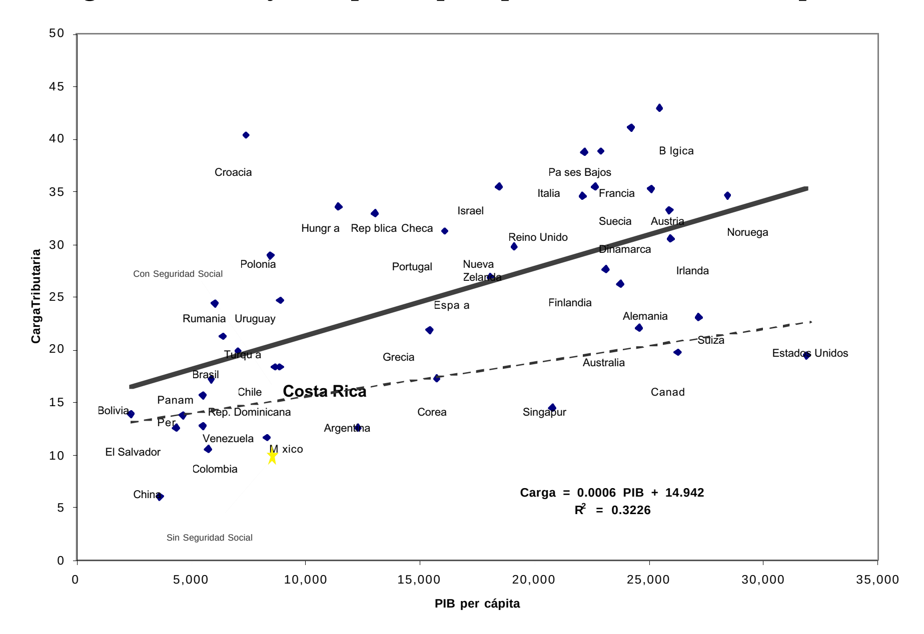
13 Hay que tener en cuenta que países como Chile, Venezuela o México, tienen ingresos significativos por la propiedad fiscal (petróleo, cobre).

14 Se seleccionó un conjunto de países representativos de la OCDE y de las principales economías latinoamericanas.

15 Es importante advertir que la relación lineal puede ocultar una relación más compleja, de tipo no lineal, entre la carga tributaria y el ingreso per cápita y los otros indicadores (Engel et al., 1998).

16 Se ha tomado la serie del PIB oficial. En cuanto a las recaudaciones tributarias, la fuente es la World Development Indicators y el Government Finance Statistics Yearbook, por lo tanto, los indicadores de carga tributaria pueden no coincidir con los presentados antes (caso de la carga tributaria sin seguridad social).

Gráfico 5
Carga tributaria y PIB per cápita para una muestra de países



Fuente: Elaborado por los autores con base en World Bank, 2001 (datos de 1999).

Para el caso de Costa Rica, que se ubica ligeramente por debajo de la línea de ajuste[17], con un 18.4%, la comparación internacional sugiere un tamaño relativo de carga tributaria muy cercano al que, en promedio, sugeriría su nivel de ingreso per cápita, de un 20.3%; este resultado resulta sesgado por la importancia relativa de las contribuciones a la seguridad social. Cuando estas contribuciones se eliminan, la carga tributaria se ubica en un 12.5%, por debajo del 13.2% que sugeriría la línea de ajuste, lo que muestra una pequeña pero significativa insuficiencia de la recaudación dado el nivel de ingreso per capita del país [18].

La segunda variable escogida para contrastar el nivel de carga tributaria fue el Índice de Desarrollo Humano (IDH), bajo la presunción de que mayores niveles de desarrollo humano están positivamente correlacionados con el esfuerzo de los contribuyentes que pagan sus impuestos. Nuevamente la evidencia empírica

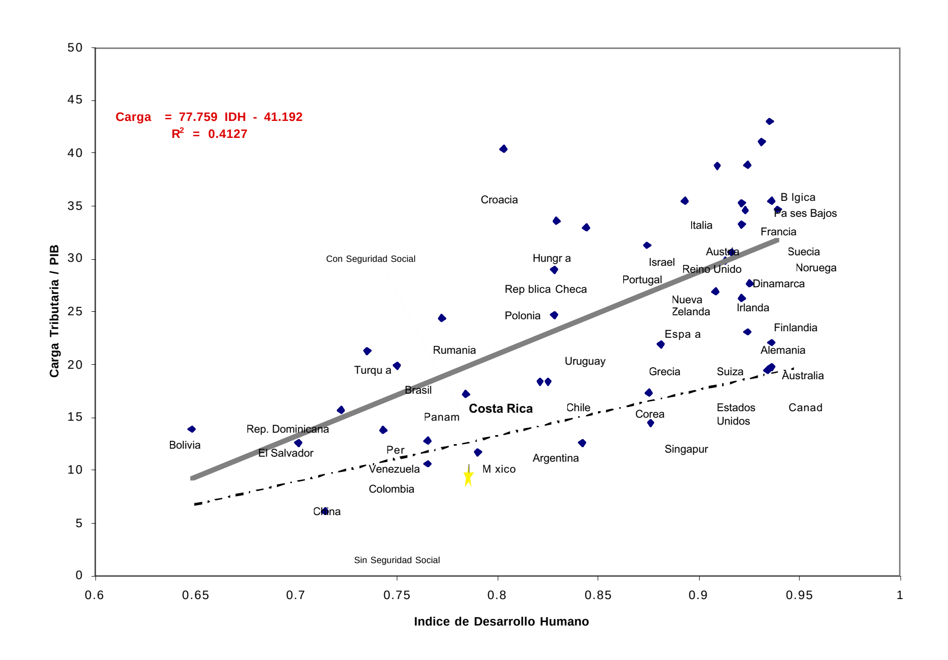
---

17 Los resultados del ajuste de regresión son los siguientes: Carga = 0.0006 PIB + 16.12 con un R^2 de 0.194, con seguridad social, y Carga = 0.0006 PIB + 13.16 con un R^2 de 0.1553, sin seguridad social.

18 Hay que tener en cuenta los ingresos que reciben algunos países por concepto de concesiones fiscales (petróleo, cobre u otros), los que afectan las comparaciones.

confirma la relación, que se presenta en el Gráfico 6, donde los resultados son muy similares a los obtenidos con el PIB per cápita[19]. Si se considera la carga tributaria total, que incluye las contribuciones a la seguridad social, Costa Rica se ubica por debajo del 22.6% que sugiere la línea de ajuste, lo que significa que el nivel de desarrollo humano alcanzado requiere un mayor esfuerzo fiscal, si se considera su sostenibilidad a largo plazo. Sucede lo mismo cuando se excluyen las contribuciones a la seguridad social; en este caso, la línea de ajuste sugiere, en promedio, una carga tributaria del 16.8%, superior al 12.5% actual.

Gráfico 6
Carga tributaria e Índice de Desarrollo Humano para una muestra de países



Fuente: Elaborado por los autores con base en World Bank, 2001 (datos de 1999).

19 Los resultados del ajuste de regresión son los siguientes: Carga = 65.96 IDH – 31.96 con un R^2 de 0.2786 con seguridad social, y Carga = 42.22 IDH – 17.9 con R^2 de 0.2492, sin seguridad social.

Por último, se compara el nivel de carga tributaria con el coeficiente de Gini, que es una medida del grado de desigualdad en la distribución del ingreso de los países, donde valores más altos indican mayores grados de inequidad. La presunción, con estas dos variables, es que conforme la distribución del ingreso se hace más equitativa, aumenta el porcentaje de familias con niveles de ingreso medios; esto facilita la recaudación de impuestos y la carga tributaria se incrementa. La evidencia empírica confirma la hipótesis planteada, como se muestra en el Gráfico 7, donde países de la OCDE como Austria, Bélgica y Suecia, muestran los mayores niveles de equidad en el ingreso y las mayores cargas tributarias, en contraposición con países latinoamericanos como Brasil, Chile y Colombia, que se destacan por los problemas en la distribución del ingreso[20]. Uruguay es la nación latinoamericana con mejor distribución relativa del ingreso y mayor carga tributaria. Por su parte, si se toma en cuenta el total de la carga tributaria, incluyendo las contribuciones a la seguridad social, Costa Rica se ubica muy cerca de la tendencia internacional, que para un coeficiente de Gini de 0.47, sugiere una carga tributaria de 18.7, posición que contrasta con la mayoría de las naciones latinoamericanas, con excepción de Uruguay. Si se excluyen las contribuciones a la seguridad social, el país se ubica por debajo de la línea de ajuste [21], como reflejo de una distribución del ingreso muy superior a la que el esfuerzo tributario sugiere. Para un nivel del coeficiente de Gini de 0.47, la línea de ajuste ubicaría la carga tributaria en un 15.2, superior al 12.5 actual.

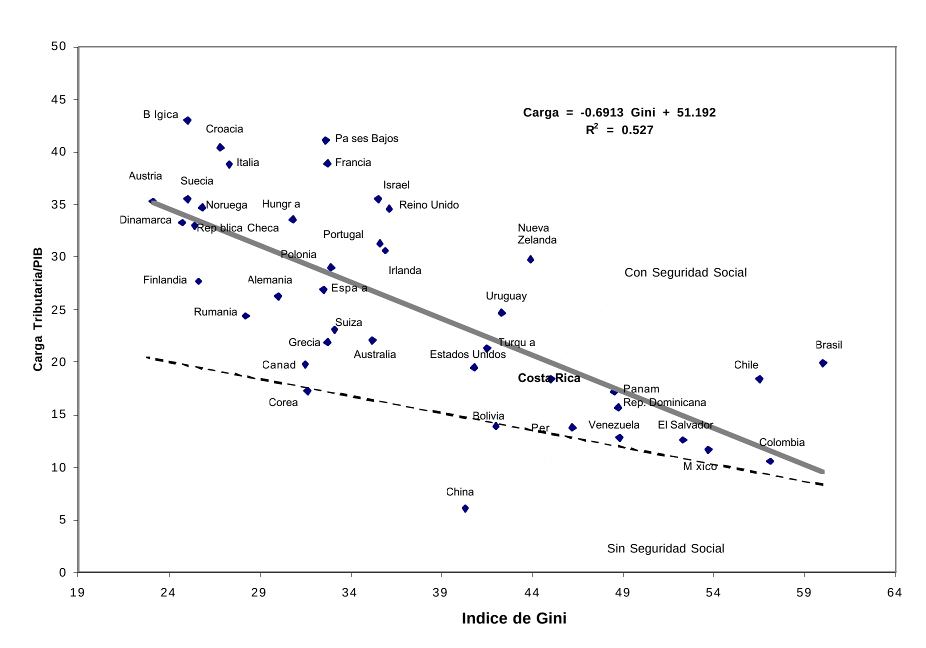
3.3 Cambios en la estructura de la carga tributaria

Del análisis del apartado 3.1 se desprende que la magnitud de la carga tributaria en el país se ha incrementado durante los últimos 20 años. Para entender cómo se ha dado este incremento, es necesario analizar la evolución de la estructura tributaria y de los principales impuestos durante esos años.

20 Lo ideal sería tomar los datos de ingreso libre de impuestos, porque como normalmente los impuestos no recaen en forma proporcional sobre los ingresos, la carga tributaria puede tener un efecto sobre el coeficiente de Gini y de esa forma complicar el análisis.

21 Los resultados del ajuste de regresión son los siguientes: Carga = -0.5 Gini – 41.24 con un R^2 de 0.2331 con seguridad social, y Carga = -0.26 Gini – 27.42 con R^2 de 0.1332, sin seguridad social.

Gráfico 7
Carga tributaria e Índice de Gini para una muestra de varios países



Fuente: Elaborado por los autores, con base en World Bank, 2001 (datos de 1999).

El Gráfico 3 permite analizar la transformación que ha sufrido la estructura tributaria costarricense entre 1980 y 2000. La caída en la importancia relativa de los impuestos al comercio exterior, de un 17.8% a un 5.3% [22], fue compensada por una mayor recaudación en el impuesto de ventas, que pasó de un 14.1% a un 24.5% del total de la carga tributaria. Resulta sorprendente observar que, con excepción de este aspecto, la estructura tributaria muestre tan poco cambio en veinte años. El impuesto sobre la renta se incrementó en poco más de medio punto porcentual, las contribuciones a la seguridad social mejoraron su participación relativa en 1.3 puntos porcentuales, los impuestos sobre la nómina a cargo de patronos se mantuvieron casi invariables en cuanto a contribución relativa, los impuestos al consumo apenas incrementaron su participación relativa en 1.2

22 Esta caída fue propiciada por dos factores: la eliminación de los gravámenes a las actividades tradicionales de exportación, como el café y el banano, que prácticamente desaparecieron, y el proceso de desgravación arancelaria a las importaciones, que aún continúa.

puntos y la categoría de otros impuestos perdió 1.8 puntos porcentuales.

En cuanto a la composición de la carga tributaria y a su evolución, el contraste internacional es relevante. En el Gráfico 8 se compara la estructura tributaria de Costa Rica con la de un conjunto de países, para el año 1999. Resulta evidente que en Costa Rica, la participación del impuesto de renta es muy baja, en el orden del 12% de la carga tributaria total. Aún si se excluyeran los cargos por seguridad social para hacer la comparación[23], el impuesto a la renta representaría un 16.7% de la carga tributaria neta de contribuciones a la seguridad social, inferior al 19% de Chile y al 29.3% de México.

Muchos países latinoamericanos han emprendido reformas tributarias tendientes a mejorar la recaudación del impuesto de la renta. En Chile, la importancia relativa de este tributo pasó de un 12% en 1990, a casi un 20% en 1999. En México, el impuesto a la renta representaba un 26.1% de la recaudación en 1990, y se incrementó a un 29.3% en 1999. Perú y Uruguay también hicieron reformas al impuesto de la renta; el primero pasó de un 5% a un 21% de recaudación, en tanto que Uruguay logró incrementar la importancia relativa del impuesto de un 7% a un 13%.

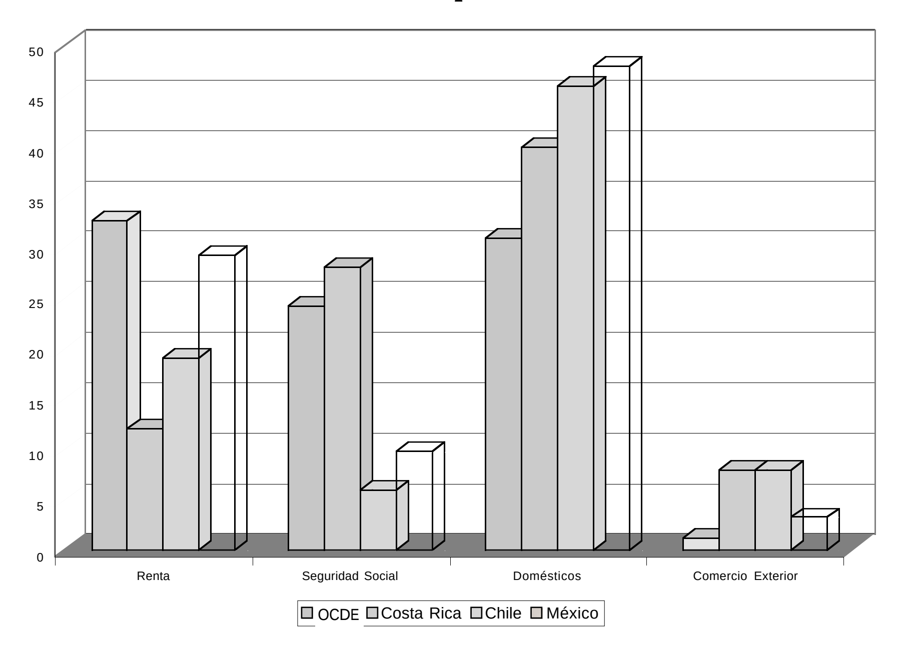
Otro aspecto relevante que surge del análisis del Gráfico 8 es la alta dependencia de los países latinoamericanos del impuesto a las transacciones locales, en comparación con la muestra de países de la OCDE. Según datos del Banco Mundial, en Costa Rica, esta categoría de impuestos pasó de representar un 27% en 1990, a un 40% en 1999. Ese mismo año, Chile se ubica en el orden del 46% y México en un 48%.

Aunque esas cifras parecen sugerir que Costa Rica tiene un grado de dependencia menor en relación con esos dos países, cuando la comparación se realiza sin incluir las contribuciones a la seguridad social, los impuestos domésticos pasan a representar el 55.6%, por encima del 54.5% de México y del 48.9% en Chile.

23 La comparabilidad entre países sugeriría eliminar las contribuciones a la seguridad social en los países y volver a recalcular las participaciones relativas. En Costa Rica, dichas contribuciones eran del orden del 28% en 1998 (todas las cargas sociales, 24% sólo las de seguridad social), mientras que para Chile, Uruguay, Perú y México, ascendían al 6%, 29%, 8% y 12%, respectivamente.

En lo que a impuestos a la seguridad social se refiere, Costa Rica y Uruguay mantienen las participaciones relativas más elevadas de América Latina, que se ubican ligeramente por debajo del 30% de la carga tributaria total. Para el caso de México, estas se ubican en un 12% y Chile las redujo del 8% al 6% en el período bajo análisis.

Gráfico 8
Composición de la estructura tributaria para una muestra de varios países



Fuente: Elaborado por los autores, con base en World Bank, 2001 (datos de 1999).

Por último, todos los países han visto reducirse la importancia de los impuestos al comercio exterior. A principios de los noventa, Costa Rica todavía presentaba elevados niveles impositivos a las transacciones del comercio exterior, sólo comparables con las naciones de menor desarrollo relativo; en 1990, la importancia relativa de estos tributos con respecto a la recaudación total se ubicaba en un 23%. Hoy en día, los impuestos al comercio exterior representan tan sólo un 5% de la carga tributaria total y su participación continúa disminuyendo.

3.4 El impuesto inflacionario

A pesar de que el impuesto inflacionario no se contabiliza en forma explícita en los registros fiscales, representa una importante fuente de ingresos para los gobiernos que realizan emisión o donde el Banco Central puede otorgar financiamiento o realizar operaciones cuasifiscales. Esto sucede sobre todo en países de bajo desarrollo relativo y resulta un gravamen implícito que se le imputa al sector privado como resultado de operar en moneda local en un entorno inflacionario. El impuesto inflacionario se expresa como la recaudación que se origina al aplicar a la base monetaria –la cantidad de billetes y monedas que mantiene el público para realizar sus transacciones– la tasa impositiva correspondiente, en este caso, la inflación.

En Costa Rica, la evolución del impuesto inflacionario - expresado como proporción del PIB para el período 1983-2000 – evidencia la importancia de este "tributo", sobre todo en los años de mayor inflación: llegó a significar poco más del 2% del PIB, cuando la tasa de inflación superó el 20%. A pesar de que en los últimos años la tasa de inflación se ha situado en alrededor de un 10% y el impuesto inflacionario ha disminuido, como se aprecia en el Gráfico 9, este tributo se ubica en el orden del 0.6% del PIB; esta proporción equivale a un impuesto que genere el 5.2% de la carga tributaria del Gobierno Central, superior al ingreso por tributos como el de bienes inmuebles, los impuestos al comercio exterior [24], la mayoría de los específicos y una gran cantidad de impuestos de menor cuantía.

El impuesto inflacionario se encuentra estrechamente vinculado al concepto de señoreaje, que es la diferencia entre el valor facial del dinero y su costo de producción. A través de los bancos centrales, los gobiernos emiten en calidad de monopolio, billetes y monedas que "venden" al público y a los bancos a un valor facial que supera el costo de producción y obtienen una ganancia. El impuesto inflacionario es parte del señoreaje, pero este segundo concepto es más amplio [25].

---

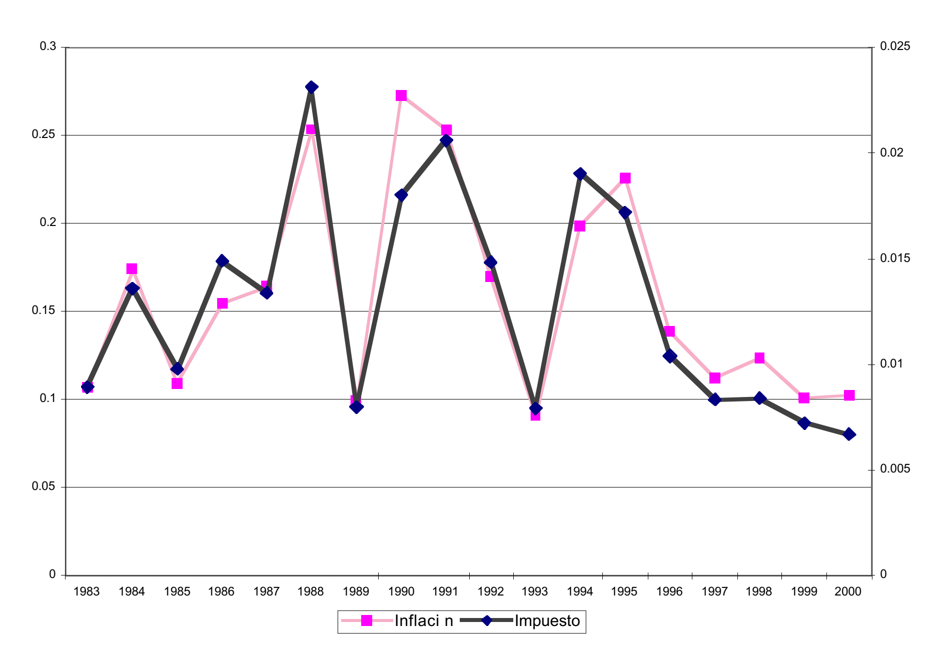
24 Es importante señalar que la baja importancia relativa de los impuestos al comercio exterior no significa que la recaudación en aduanas sea irrelevante, dado que los tributos contemplan impuestos de ventas, selectivos y otros que ubican esta recaudación en el orden del 40%.

25 El señoreaje se define como el crecimiento en la base monetaria real más el impuesto inflacionario, que es el resultado de multiplicar la base en términos reales por la correspondiente tasa de inflación.

La conclusión de la evidencia internacional en esta materia es que en los países desarrollados, que tienen niveles de inflación bajos y estables, el señoreaje es relativamente poco importante como fuente de financiamiento para el Gobierno, al contrario de lo que ocurre en las naciones menos desarrolladas. En Costa Rica el impuesto inflacionario ha venido perdiendo importancia, pero todavía en el año 2000, con una inflación del 10%, generaba una recaudación de alrededor del 0.6% del PIB. Aún cuando no se ha profundizado en el análisis del uso del impuesto inflacionario, el BCCR lo utiliza para financiar sus funciones cuasifiscales y las pérdidas ocasionadas por las operaciones monetarias[26] y reducir la inflación requerirá sustituir este tributo por alguna otra fuente de financiamiento.

Gráfico 9

Impuesto inflacionario como proporción del PIB y nivel de inflación (%), 1983-2000



Fuente: Elaborado por los autores con datos del BCCR y del INEC. (En el recuadro: Inflación, eje izquierdo; Impuesto, eje derecho).

26 Si el Banco Central tuviera una posición financiera sana, las operaciones monetarias no ocasionarían pérdidas, sólo una reducción en las ganancias generadas por el señoreaje.

Puesto en otros términos, en los últimos años, el Gobierno ha venido saneando las finanzas del BCCR, asumiendo una proporción creciente de la deuda que tiene origen en funciones cuasifiscales. Esta medida ha venido reduciendo las pérdidas del Banco y se espera que este proceso continúe en los próximos años. Al reducirse las pérdidas del BCCR, la inflación y el impuesto inflacionario también se reducirán, pero esto implicará un aumento en el déficit del Gobierno Central, que se verá obligado a reducir el gasto en otros rubros o aumentar la carga tributaria.

3.5 Automaticidad de los ingresos tributarios

Hay dos formas de mantener un determinado nivel de la carga tributaria: como resultado de un adecuado diseño del sistema tributario, que posibilite el crecimiento automático de la recaudación en concordancia con el crecimiento de la economía, o mediante políticas deliberadas de las autoridades de gobierno que respondan a la falta de automaticidad. El concepto de boyancia que se maneja en esta sección se refiere a la capacidad del sistema para mantener el tamaño relativo de su carga tributaria en el tiempo. Una *boyancia ex post* como producto de paquetes tributarios recurrentes para enfrentar el poco dinamismo de la recaudación es poco efectiva.

3.5.1 Boyancia de los principales impuestos

Un primer paso para evaluar la boyancia del sistema tributario costarricense consiste en analizar el comportamiento de los distintos tributos que conforman la carga tributaria, en términos del PIB.

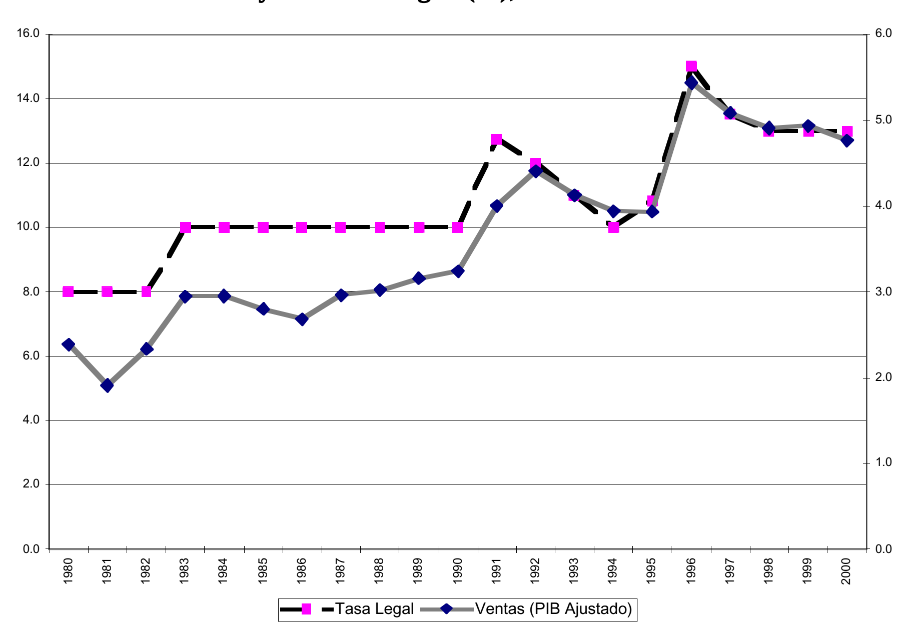
a. El impuesto sobre las ventas

El impuesto sobre las ventas ha sido uno de los principales instrumentos utilizados para mantener la carga tributaria a través del tiempo. A principios de la década de los ochenta, la recaudación generada por este impuesto se ubicaba en un 2.7% del PIB, actualmente es del orden del 5%. En el Gráfico 10 se aprecia la evolución del impuesto como resultado de los intentos por incrementar su recaudación [27]. En 1983, un aumento en la tasa, que pasó del 8% al 10%, produjo un salto importante en la recaudación. En las dos administraciones siguientes, la importancia del impuesto de ventas creció, y en 1992, llegó a representar el 4.5% del PIB; luego volvió a contraerse, debido a la rebaja en la tasa de los dos años

27 Para este gráfico se usa el PIB ajustado según se explicó antes, pues permite apreciar mejor el esfuerzo por mantener o aumentar la recaudación del impuesto de ventas en relación con la actividad económica del país.

siguientes. A partir de la reforma tributaria de 1995, se amplía la base, se incrementa la tasa del impuesto en un 15% y se hacen esfuerzos importantes para reducir la evasión, lo que permite alcanzar el máximo histórico de un 5.5% del PIB en 1996. Sin embargo, en los años siguientes, el impuesto pierde importancia como resultado de la rebaja en la tasa del 15% al 13% y de las resoluciones de la Sala IV, que anularon las normas relativas a cierres de negocios por evasión. Para el año 2000, la magnitud de este impuesto se ubica en el 4.8% del PIB, a pesar de que la participación relativa del rubro de combustibles casi se ha duplicado, pues pasó de un 12.4% en 1991 a un 20% en el 2000. Esto muestra la dificultad que tiene la administración para ampliar la base del impuesto de venta, dado que el mayor crecimiento del PIB se ha dado en sectores exentos y la evasión[28] se ha mantenido estable a lo largo de la década de los noventa, a pesar de las mejoras en el marco regulatorio y sancionatorio.

Gráfico 10
Evolución del impuesto de ventas en relación con el PIB y su tasa legal (%), 1980-2000



Fuente: Elaborado por los autores con datos de la CGR y del BCCR.

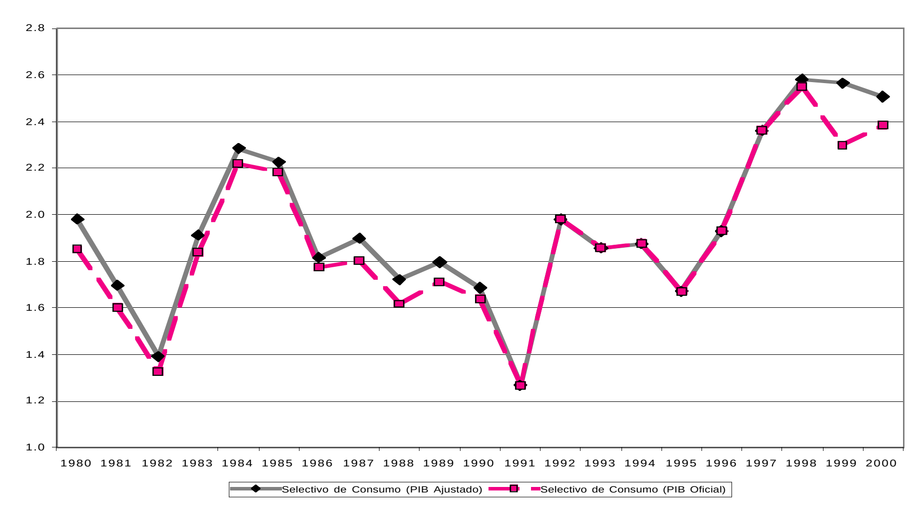
28 De acuerdo con estimaciones realizadas por el Ministerio de Hacienda para el período 1990-95, la tasa de evasión del impuesto de ventas se ubicaba entre el 30% y el 40% (Chávez y Valverde, s/f). Estos resultados son congruentes con el estudio *Impuestos sobre las Ventas. Evasión en el Régimen Interno* realizado por el Área de Ingresos Públicos de la Contraloría General de la República en julio del 2002.

b. Impuesto selectivo de consumo y específico al consumo

A pesar de que la literatura sobre finanzas públicas considera los impuestos al consumo como instrumentos idóneos para gravar actividades económicas que producen externalidades negativas para la sociedad (por ejemplo licores, cigarrillos y vehículos), lo fácil de su cobro ha inducido a los gobiernos a extender estos gravámenes a otros bienes. Este comportamiento propició la incorporación de una gran cantidad de artículos en la lista sujeta a este impuesto e hizo el sistema sumamente complejo, al extremo que en 1990, la cartera de productos gravados superaba los 2000 artículos. De hecho, este tributo ha sido uno de los principales blancos de varias de las leyes que se aprobaron en la década de los noventa: Eficiencia Tributaria (1991), Ajuste Tributario (1995) y Simplificación Tributaria (2001), que eliminaron una cantidad importante de productos de la base del impuesto y concentraron los esfuerzos de recaudación en unas pocas empresas.

Como se aprecia en el Gráfico 11, el impuesto selectivo de consumo se ha mantenido, con algunos altibajos, entre el 1.5% y el 2% del PIB. Con la reforma tributaria de 1995, que deroga una gran cantidad de tributos e incrementa las tasas para los productos de mayor participación en el impuesto, en especial los combustibles, la importancia relativa del impuesto selectivo aumenta en alrededor de medio punto, ubicándose en niveles del 2.5%. Es importante señalar que, entre 1995 y el 2000, la participación promedio de los combustibles representó un 27% del total recaudado por el impuesto selectivo de consumo, mientras que para el año 2000, esta participación fue del orden del 40%.

Gráfico 11
Evolución del impuesto al consumo como porcentaje del PIB
1980-2000



Fuente: Elaborado por los autores con datos de la CGR y del BCCR.

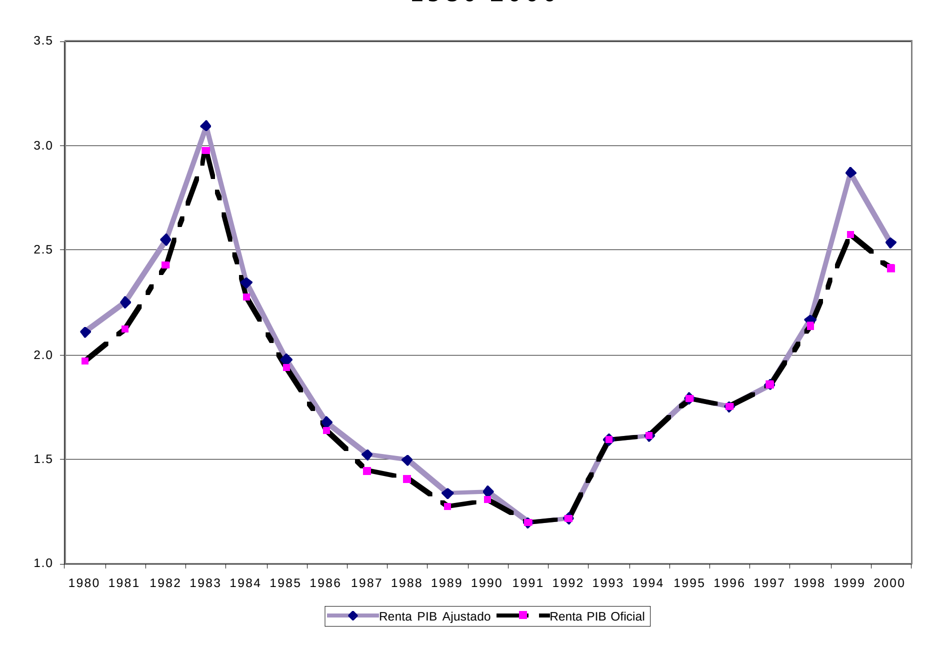
c. Impuesto a la renta

En la mayor parte de los sistemas tributarios modernos, el impuesto sobre la renta constituye una fuente importante de ingresos para el fisco. En Costa Rica, por el contrario, la participación de este tributo es relativamente baja, como lo evidenció la comparación internacional. El impuesto a la renta grava los salarios, los dividendos y títulos valores, las personas con actividades lucrativas y las empresas; en Costa Rica, el mayor peso relativo recae sobre este último rubro.

La evolución del impuesto sobre la renta en relación con el PIB (Gráfico 12) muestra las dificultades de la autoridad tributaria para mantener la boyancia de este tributo. Los mejores resultados, obtenidos a principios de los ochenta, asociados a una elevada tasa de inflación y a un incremento en la tarifa, se diluyeron rápidamente debido a esquemas de exención a empresas amparadas en regímenes especiales, dificultades para incorporar como contribuyentes a los grupos exentos de la contribución fiscal (cooperativas y zonas francas, entre otros) y problemas de evasión (Cruz, 1998). La recaudación de este impuesto llegó a su mínimo histórico de 1.2% del PIB a inicios de los noventa, a pesar del creciente aporte del impuesto a los asalariados desde 1989. A partir de ese momento, se implementan una serie de reformas y medidas y para el año 2000, el impuesto alcanza un 2.5% del PIB.

Las reformas más importantes han sido las siguientes: la Ley 7293, de 1991, que gravó las pensiones y eliminó una gran cantidad de exoneraciones, incluso para empresas estatales de “giro privado” como RACSA, la Fábrica Nacional de Licores y RECOPE; la sujeción de las empresas amparadas en contratos de exportación al impuesto sobre la renta a partir de 1997, y la inclusión de los CATs en la renta gravable de las empresas a partir de 1998; la Ley 7722, de 1997, que autoriza a cobrar el impuesto sobre las utilidades a empresas públicas como el ICE y el INS e impide utilizar el mecanismo de la norma presupuestaria, mediante el cual instituciones como RECOPE y RACSA eludían el impuesto sobre la renta; las mejoras en el marco regulatorio que comienzan con la Ley de Justicia Tributaria 7535 de 1995 y culminan con la Ley 7900 (modificación al código de normas y procedimientos tributarios) de 1999.

Gráfico 12
Evolución del impuesto sobre la renta como porcentaje del PIB 1980-2000



Fuente: Elaborado por los autores con datos de la CGR y del BCCR.

Como se aprecia en el Cuadro 1, estas reformas han permitido ampliar la base del impuesto. Los resultados en términos de la recaudación empiezan a hacerse evidentes, sobre todo en cuanto a la contribución de instituciones como el INS, el ICE y RECOPE, y más recientemente, con la eliminación de la exención del pago de renta a las empresas establecidas bajo el régimen del contrato de exportación, en 1996, y con el impuesto que gravó los CATs, en 1998.

Cuadro 1
Composición del impuesto a la renta, 1994-2000

Año	INS, ICE y RECOPE	Renta empresas con contrato de exportación e impuesto a los CATs	Resto	Total
1994	9.8	0	90.2	100
1995	9.8	0	90.2	100
1996	0.5	0	99.5	100
1997	1.7	7.9	90.4	100
1998	1.5	16.4	82.1	100
1999	10.2	12.1	77.7	100
2000	4	10	86.1	100

Nota: Antes de 1994, sólo el INS estaba gravado con el impuesto sobre la renta.
Fuente: Elaborado por los autores con datos de la CGR.

d. Impuestos al comercio exterior

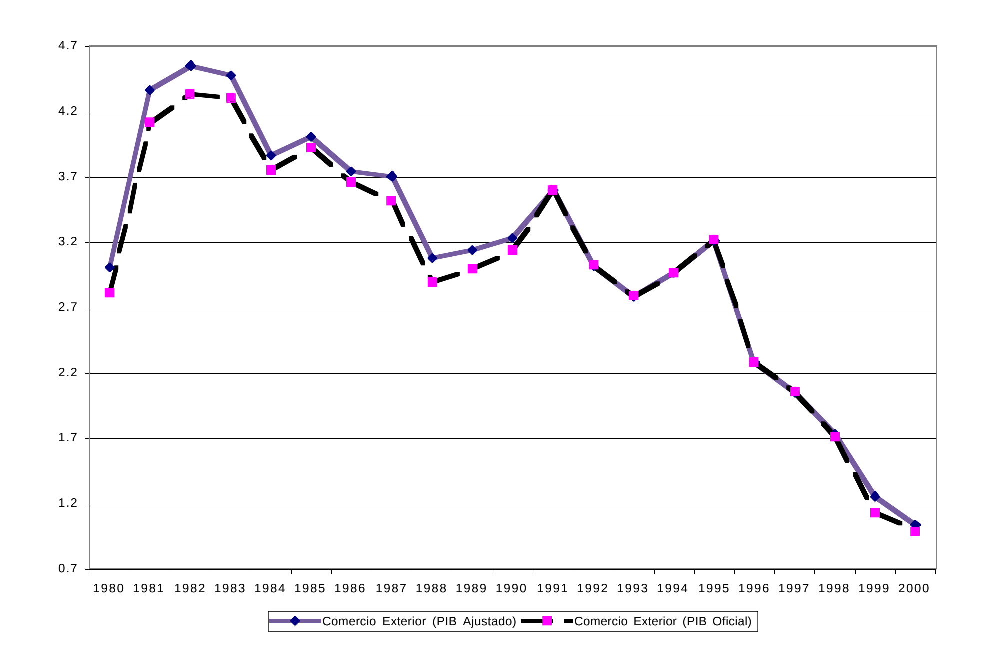
Desde mediados de los ochenta, la tendencia internacional apunta hacia una menor dependencia de los impuestos al comercio exterior, y Costa Rica no ha sido la excepción, aunque de manera algo rezagada. En el Gráfico 13 se muestra la evolución de esta categoría, conformada por los impuestos a las exportaciones, que ya casi han desaparecido, y los impuestos a las importaciones, muy reducidos como consecuencia del proceso de desgravación arancelaria.

A comienzos de los ochenta, los impuestos sobre el comercio exterior representaban casi un 5% del PIB. Hoy en día, su participación conjunta no llega al 1%, aunque el porcentaje sigue siendo elevado si se compara con muchos otros países. El impuesto a las exportaciones, que era del orden del 3.5% del PIB, prácticamente desapareció; el gravamen sobre las importaciones, que alcanzó niveles promedio del orden del 2.5%, en la actualidad se encuentra ligeramente por debajo del 1% [29].

Es importante señalar que, al igual que a los impuestos de ventas, renta y selectivo de consumo, los combustibles también aportan a la recaudación del impuesto a las importaciones: entre 1994-95 llegaron a representar casi el 15% de este impuesto. En 1996 decrecieron a un 3.5%; luego se fueron incrementando hasta el 2000, cuando llegaron a representar casi el 10% del total recaudado por este tributo.

29 Resulta interesante hacer un pequeño ejercicio para determinar la forma en que la desgravación arancelaria incidió en la reducción de los ingresos generados por el impuesto a las importaciones en relación con el PIB. Entre 1995 y 2000, esa proporción se redujo de 2.34% a 0.85% del PIB. Esto representa una caída de 1.49 puntos, de los cuales 1.44 se explican por la reducción en la tasa del impuesto, el resto corresponde a una combinación casi compensada entre la apreciación real del tipo de cambio (que reduce el indicador) y el aumento en las importaciones reales con respecto al PIB (que lo aumenta)

Gráfico 13
Evolución de los impuestos sobre el comercio exterior como porcentaje del PIB, 1980-2000



Fuente: Elaborado por el autor con datos de la CGR y del BCCR.

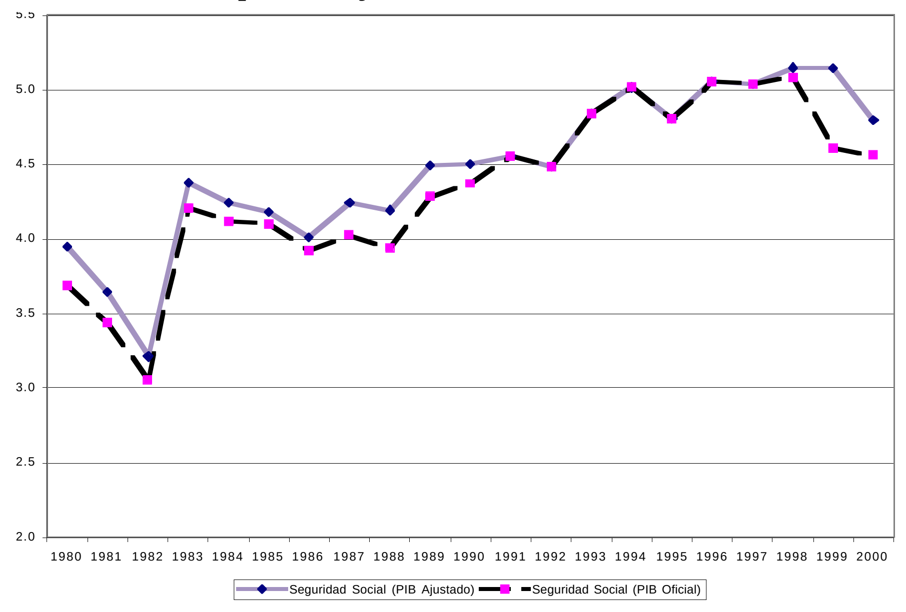
e. Impuestos que gravan los salarios

En Costa Rica hay varios impuestos que recaen sobre los salarios, entre ellos, el impuesto a la renta de los asalariados, los impuestos sobre la nómina a cargo de los empleadores (INA, IMAS y FODESAF) y las contribuciones a la seguridad social. En 1980 este agregado representaba un 27% de la carga tributaria total y se incrementó a un 35% en el 2000.

La carga tributaria que recae sobre los salarios representa, en promedio, un 6.5% del PIB, que se desglosa así: un 0.5% del impuesto a la renta de los asalariados, un 1% de los cargos sobre la nómina, que se muestran muy estables a lo largo del tiempo, y el 5% restante de las contribuciones a la seguridad social, categoría que agrupa los regímenes de Enfermedad y Maternidad y de Invalidez, Vejez y Muerte.

La comparación internacional sugiere que Costa Rica tiene un elevado nivel de contribución a la seguridad social, que en Latinoamérica sólo es comparable con el de Uruguay. Las contribuciones a la seguridad social - y, en general, las cargas sociales - son boyantes a lo largo de las dos últimas décadas, como se aprecia en el Gráfico 14, dado que incrementaron su participación con respecto al PIB en casi un punto porcentual promedio, pese a que las tasas de contribución se han mantenido estables a partir de 1983.

Gráfico 14
Evolución de las contribuciones a la seguridad social como porcentaje del PIB, 1980-2000



Fuente: Elaborado por los autores con datos de la CGR y del BCCR.

f. Otros impuestos

Esta categoría agrupa un conjunto de tributos menores, como impuestos a la propiedad, algunos impuestos sobre bienes y servicios y otros impuestos. La participación de este grupo de impuestos se mantiene estable en alrededor del 2% del PIB a lo largo del tiempo, con excepción del período 1988-90, cuando se incrementaron algunos impuestos específicos sobre los combustibles, como se aprecia en el Gráfico 15. A partir de 1998, se agregó un nuevo impuesto del 15% a los combustibles (CONAVI); en el año 2000, este gravamen representó casi el 27% del total de esta categoría impositiva.

Dentro de la categoría de otros impuestos, habría que incluir el impuesto inflacionario presentado en el Gráfico 9, que representa una magnitud similar a la categoría de otros impuestos del Gobierno Central (0.5% del PIB), a pesar de lo que ha disminuido por causa de los menores índices de inflación del país en los últimos años.

Gráfico 15
Evolución de los otros impuestos como porcentaje del PIB
1980-2000



Fuente: Elaborado por el autor con datos de la CGR y del BCCR.

3.5.2 Cuantificación de la boyancia del sistema tributario costarricense

Para cuantificar de manera econométrica el grado de boyancia del sistema tributario costarricense, se actualizó[30] un estudio realizado por Corrales y Angulo (1992) sobre elasticidades tributarias y el impacto sobre la recaudación, producto de medidas discrecionales. Los resultados se presentan en el Cuadro 2.

30 En esta actualización se utilizaron series con observaciones para el período 1983-2000 y el modelo se estimó mediante mínimos cuadrados en tres etapas. Se utilizó la serie oficial del PIB del BCCR.

El modelo utilizado, que parte de la metodología desarrollada por Ehdaie (1990), es un sistema de ecuaciones simultáneas que permiten estimar las elasticidades para cada una de las diferentes categorías de impuestos, tanto como resultado de cambios automáticos en la recaudación ante variaciones en el PIB que operan a través de la base del tributo, como de cambios discrecionales que afectan la recaudación, específicamente a través de variaciones en las tasas de impuestos[31]. Para el análisis, los diferentes tributos se agruparon en cuatro categorías:

i Impuestos directos a las transacciones locales: consumo, ventas, producción y sobre bienes y servicios

ii Impuestos a las importaciones

iii Impuestos directos sobre la planilla: cotizaciones a la CCSS, IMAS, Asignaciones Familiares, INA y otros menores

iv Otros impuestos: renta, bienes inmuebles y otros tributos

a. Cuantificación de la boyancia del sistema tributario

La reestimación del modelo de elasticidades evidencia un incremento en la boyancia en relación con los resultados obtenidos por Corrales y Angulo para el período 1970-91, con excepción de los impuestos a las transacciones locales, que muestran una leve reducción. Este es un hallazgo relevante, que concuerda con los esfuerzos realizados por las autoridades en la última década.

31 El modelo permite obtener las tasas de impuesto efectivas, netas de cambios endógenos, es decir, de los cambios debidos a una variación en alguno de los componentes jurídico-administrativos del propio impuesto o de otros impuestos.

Cuadro 2
Boyancia del sistema tributario costarricense
(Estimaciones con el PIB oficial) *

	Modelo		Regresi n Simple		
	Con Seg. Soc	Sin Seg. Soc			
	Coef.	Coef.	Coef.	Constante	R2
Total de impuestos	1.0259	0.9604	1.0759	-2.8519	0.9990
			(0.008197)	(0.113223)	
Importaciones	0.9369	0.9366	0.8179	-1.4447	0.9011
			(0.065516)	(0.904962)	
Transacciones Dom sticas	0.9534	0.9618	1.1509	-4.8516	0.9972
			(0.014816)	(0.204646)	
Planilla	1.0551	1.0573	1.0694	-3.8473	0.9972
			(0.009529)	(0.131620)	
Otros Impuestos	0.9918	0.9931	1.0699	-4.6397	0.9868
			(0.029955)	(0.413761)	
Base Importaciones	1.1330	1.1184			
Base Tran. Dom sticas	0.9424	0.9429			
Base Planilla	0.9498	0.9504			

(Estimaciones con el PIB ajustado) *

	Modelo		Regresi n Simple		
	Con Seg. Soc	Sin Seg. Soc			
	Coef.	Coef.	Coef.	Constante	R2
Total de impuestos	1.0482	0.9666	1.0910	-3.4630	0.999
			(0.008796)	(0.121417)	
Importaciones	1.0889	0.9659	0.8300	-1.6035	0.908
			(0.063780)	(0.880403)	
Transacciones Dom sticas	0.9598	0.9633	1.1600	-5.0138	0.997
			(0.015510)	(0.214101)	
Planilla	1.0561	1.0718	1.0800	-4.0039	0.999
			(0.007070)	(0.097590)	
Otros Impuestos	0.9946	0.9979	1.0800	-4.7774	0.985
			(0.032544)	(0.449239)	
Base Importaciones	1.1194	1.1255			
Base Tran. Dom sticas	0.9447	0.9450			
Base Planilla	0.9521	0.9532			

(Estimaciones con el PIB ajustado por el efecto INTEL)
* Error estándar entre paréntesis.
Fuente: Elaborado por los autores con base en la reestimación del modelo de Corrales y Angulo (1994).
Es importante indicar que en el año 2001, la carga tributaria del Gobierno Central fue de aproximadamente de un 13%, elemento a tomarse en cuenta para el análisis de boyancia.

A pesar de que la elasticidad de largo plazo de la recaudación total con respecto al PIB se ubica ligeramente por encima de la unidad (1.0259), este resultado no es homogéneo para las diferentes categorías de impuestos y se obtiene como consecuencia de una recaudación del impuesto sobre las planillas que resulta boyante en exceso, con un crecimiento de 1.0551% por cada aumento del uno por ciento del PIB. De hecho, las otras categorías de impuestos muestran coeficientes de boyancia inferiores a uno: 0.9534 para las transacciones locales y 0.9369 en el caso del impuesto a las importaciones. Cuando se excluyen los impuestos a la nómina y las contribuciones a la seguridad social, el sistema como un todo deja de ser boyante, con una elasticidad de largo plazo de 0.9604[32].

Las estimaciones de boyancia del modelo de elasticidades se contrastaron con los resultados de un ejercicio basado en regresiones individuales; este ejercicio se presenta en el Cuadro 2, bajo la columna de regresión simple. Como era de esperar, algunos de los resultados obtenidos mediante regresiones independientes difieren de los del modelo de elasticidades. La recaudación del impuesto a las importaciones resulta menos boyante con la regresión individual, como lo evidencia un valor del parámetro de 0.818, que contrasta con el 0.937 que se obtiene con el modelo de elasticidades. Esta diferencia se produce porque el modelo de elasticidades permite controlar el efecto de los cambios en las tasas impositivas (desgravación arancelaria) sobre la recaudación y por tanto, aislar el efecto de la recaudación ante cambios en el PIB. Es decir, la regresión independiente le asigna al PIB lo que en realidad corresponde a reducciones en los aranceles, mientras que la regresión del modelo controla esos cambios por separado.

Con el impuesto a las transacciones locales sucede lo contrario: la ecuación individual sugiere una alta boyancia, 1.151% de incremento en la recaudación del impuesto por cada incremento de un uno por ciento en el nivel de actividad económica, porque la regresión independiente le asigna al PIB el aumento en las tasas y la cobertura del impuesto sobre las ventas, mientras que el modelo las reporta en forma separada. Por lo tanto, cuando se le permite al modelo cuantificar únicamente el efecto del PIB, el monto recaudado crece en forma menos que proporcional al incremento del producto (0.9534). El rubro “otros tributos”,[33] que incluye el impuesto sobre la renta, debe analizarse con detenimiento. Cuando la elasticidad se mide

---

32 Estos resultados son congruentes con los de Cruz y Matamoros (1990) tanto para todo el sistema tributario, como para la boyancia de las contribuciones a la seguridad social y su falta para los ingresos del Gobierno Central. Corrales y Angulo (1992) también encontraron falta de boyancia en el caso del Gobierno Central.

33 Es importante señalar que al no disponer de una base adecuada para el rubro de otros impuestos, la estimación utilizó como base proxy el PIB. Este supuesto, a pesar de que permite estimar los parámetros del modelo, invalida la cuantificación de la boyancia o elasticidad de la recaudación con respecto a la actividad económica, cuyo resultado necesariamente es la unidad y por tanto, carece de utilidad en forma independiente.

mediante regresiones individuales, el coeficiente de boyancia resulta muy elevado, (1.07), lo cual sugiere que se le está asignando al PIB el incremento en la tasa promedio del impuesto en esta categoría, en donde destaca la incorporación del 15% del impuesto a los combustibles (CONAVI).

En este capítulo ya se había mencionado que el ingreso de INTEL significó una importante caída en la magnitud de la carga tributaria para el período 1999-2000 medida con respecto al PIB, lo que no parece congruente con la realidad tributaria nacional. Para la corrección, se utilizó una medición del PIB debidamente ajustado por el efecto INTEL y el modelo fue reestimado. Los resultados del ejercicio se presentan en el Cuadro 2, donde es posible apreciar un incremento en todas las elasticidades de la recaudación tributaria respecto al PIB, especialmente la del impuesto a las importaciones. Sin embargo, el ajuste por INTEL no cambia los resultados cualitativos comentados en los párrafos anteriores.

Resulta interesante hacer un ejercicio numérico para entender el significado cuantitativo de la falta de boyancia del sistema tributario costarricense, de acuerdo con los resultados anteriores. Cuando se corrigen las cifras por el efecto INTEL, la estimación de la elasticidad de la recaudación total con relación al PIB (excluyendo los impuestos a la nómina y las contribuciones a la seguridad social) es de 0.9666. Según esto, si el PIB aumenta en un 1%, la recaudación aumentaría en 0,9666%, con lo que la carga tributaria caería levemente de su nivel actual de 14.6% (sobre el PIB ajustado, ver Gráfico 2). Si se considera una inflación del 10% y una tasa de crecimiento del PIB real de un 4%, en un año, el PIB nominal crece en un 14%, con lo que la carga tributaria se reduciría a 14,6*(1+0,009666*14)/100*1,14) = 14,54%. Es decir, un coeficiente de boyancia de 0.9666 implica que la carga se reduce de 14,6% a 14,54%, reducción que equivale a 0,06 puntos del PIB en un año. Si la tasa de crecimiento del PIB nominal para un período de 10 años es del 14% anual, al cabo de ese período, la carga se habría reducido a 14,01%. Esto implica que la no boyancia del sistema requiere de un ajuste tributario de aproximadamente 0.6 puntos porcentuales del PIB cada 10 años.

b. Otros resultados del modelo de elasticidades

En el Cuadro 3 se observa que el modelo de elasticidades permite evaluar también el impacto de la recaudación ante medidas discrecionales de la autoridad tributaria que afectan las tasas de recaudación[34]. En esta forma, una disminución de un punto

34 Para este análisis, la semi-elasticidad se interpreta como el cambio porcentual en la recaudación de un impuesto como resultado de la variación de la tasa tributaria en un punto porcentual.

porcentual en la tasa efectiva del impuesto a las importaciones[35], que representa una reducción del 9.6% en el arancel promedio, que se ubicó en 10.4% en el período de análisis[36], provoca una disminución en la recaudación de ese impuesto más que proporcional, del 17.9%. Eso da una elasticidad ante la medida tributaria de 17.9/9.6 = 1.86.

Cuadro 3
Semi-elasticidades del sistema tributario ante cambios discrecionales que afectan la tasa efectiva del impuesto

Categor a de Impuestos	?tm=1%	?td=1%	?tc=1%	?to=1%
Total de impuestos	**0.010**	**0.028**	**0.017**	**0.061**
-Directa	0.017	0.025	0.018	0.057
-Indirecta	-0.007	0.003	-0.001	0.004
A las importaciones	**0.179**	**0.005**	**0.000**	**0.000**
-Directa	0.197			
-Indirecta	-0.018	0.005	0.000	
A las transacciones dom sticas	**-0.013**	**0.067**	**-0.003**	**-0.011**
-Directa		0.062		
-Indirecta	-0.013	0.005	-0.003	-0.011
A la planilla	**0.000**	**0.000**	**0.050**	**0.000**
-Directa			0.050	
-Indirecta	0.000	0.000	0.000	
A los ingresos y territorial	**0.000**	**0.000**	**0.000**	**0.398**
-Directa				0.398
-Indirecta				
Bases Tributarias	**?tm=1%**	**?td=1%**	**?tc=1%**	**?to=1%**
?Xm=1%	**-0.015**	0.006	0.000	0.000
?Xd=1%	-0.013	**0.005**	-0.003	-0.011
?Xc=1%	0.000	0.000	**0.000**	0.000

Fuente: Elaborado por los autores a partir de Corrales y Angulo (1992).

En cuanto a las transacciones locales, el modelo de elasticidades predice que un cambio de un punto porcentual en la tasa del impuesto (que equivale a un 7.1% de una tasa que, en promedio, se

35 Es importante señalar que el modelo de elasticidades trabaja con tasas efectivas que incorporan evasión, elusión, así como mejoras administrativas (gestión de cobro, eliminación de exenciones, entre otras). Por lo tanto, los cambios en las tasas de los impuestos difieren de los cambios en las tasas legales. Por ejemplo: la tasa efectiva del impuesto de ventas podría variar por un cambio en la tasa legal del impuesto del 13 al 15% o por mayores controles sobre la evasión o por la incorporación de sectores que antes estuvieron exentos del tributo.

36 La tasa promedio del impuesto a las importaciones para el período 1985-2000, que resulta de dividir la recaudación por la base sobre la cual se grava el tributo, es de 10.4%; para el año 2000 se ubicó en 4.15%.

ubicó en un 14% durante el período 1985-2000), genera una variación en la recaudación menos que proporcional, del orden del 6.7%. La elasticidad ante la medida es 6.7/7.1 = 0.94. Es relevante señalar que en esta categoría se incluyen tanto el impuesto sobre las ventas como los demás impuestos al consumo. Este comportamiento opera en el mismo sentido que el mostrado en el estudio de la Contraloría sobre evasión en el impuesto de ventas (CGR, 2002), que encuentra que un incremento en la tarifa de un punto porcentual, incrementa la evasión en dos puntos porcentuales; por lo tanto, si la tasa se incrementa del 13% al 14%, la recaudación aumentaría en 4.66[37].

En lo que a impuestos a las planillas se refiere, los resultados del modelo señalan que un cambio de un punto porcentual en la tasa, equivalente a un 4.5% sobre una tasa que se ha ubicado en un 22% como promedio entre 1985-2000, genera un cambio más que proporcional del 5% en la recaudación, para una elasticidad ante la medida de 1.10.

Para la categoría de “otros tributos”, donde se encuentran todos los demás impuestos con excepción del impuesto a las importaciones, las contribuciones a la seguridad social y los impuestos a las transacciones locales, el modelo predice que un incremento de un punto porcentual en la tasa, que equivale al 50% de una tasa que en promedio se ha ubicado en el 2% a lo largo del período bajo análisis, genera un cambio en la recaudación de apenas un 39.9%[38]. La elasticidad ante la medida es entonces de 39.9/50 = 0.80.

Los resultados de elasticidad ante variaciones de las tasas sugieren que la medida discrecional de mayor impacto fiscal relativo es la subida (o reducción) de impuestos a las importaciones, mientras que el menor efecto en la recaudación se presenta en la categoría de Otros (básicamente impuestos a la renta y a la propiedad). Sin embargo, las consecuencias en la recaudación total varían en función de la importancia de cada categoría, por lo que son los impuestos a la planilla y a las transacciones domésticas los que rendirían mayores resultados fiscales.

37 La evasión es del 37% sin tomar Empresas Públicas (EP) y de 0% para las EP, que aportan un 9% del ingreso. La recaudación con la tasa del 13% es (0.63*0.91+1*0.09) * 0.13=0.08629. Si la tarifa pasa al 14%, la evasión aumenta al 39% y la recaudación aumenta a (0.61*0.91+1*0.09)*0.14=0.0903. El aumento porcentual en la recaudación es de 4.66%, mientras que el aumento en la tasa es de 7.69 %.

38 Este resultado coincide con los obtenidos por Cruz (1998), que muestran que, al bajar la tasa del impuesto sobre la renta del 40% al 28% en 1988, la evasión pasó del 67 al 62.5%. Es decir, que la recaudación pasó de (0.40*0.33) a (0.28*0.375), para una reducción del 20.5%. El cociente es 20.5/33.3 = 0.61, o de cerca de 0.70 si se calcula con elasticidad en el arco. En el estudio es de (39.9/50) = 0.80.

Por último, en relación con la elasticidad de las bases tributarias,[39] para el impuesto a las importaciones, el modelo predice una relación inversa entre la caída de la tasa arancelaria y el tamaño de la base del tributo, congruente con los resultados observados en las importaciones ante el proceso de apertura. Con el impuesto a las transacciones locales sucede lo contrario, pues los incrementos de tasas han sido acompañados por medidas que han ampliado la base de los tributos, de allí su relación positiva.

3.6 Conclusiones

La primera conclusión que se extrae del análisis efectuado en esta sección es que la carga tributaria del Gobierno General ha aumentado del 15.8% en 1980, al 18.5% en el año 2000. Este fenómeno está asociado al crecimiento de la contribución de las cargas sociales, así como al aumento en la participación relativa del impuesto sobre las ventas, que compensó la caída en los impuestos al comercio exterior como consecuencia de la desgravación arancelaria. Si se analiza la evolución de la carga tributaria del Gobierno Central, el crecimiento resulta mucho más modesto, pues pasó de un 12.1% a un 13.9% para el mismo período.

A pesar de los grandes esfuerzos de los gobiernos de turno por mejorar la recaudación, del largo proceso de reforma y de que a partir de 1995 se logró instaurar un marco normativo más adecuado para atender las necesidades de la administración tributaria, los resultados en el incremento de la recaudación como proporción del PIB aún son modestos. Esta incapacidad de hacer crecer la carga tributaria es muy preocupante, máxime que la mayor parte de los nuevos ingresos provienen del impuesto de ventas a los combustibles y, en menor medida, del impuesto a la renta de las instituciones públicas, y no de una mayor participación de impuestos como el de la renta, que en la mayoría de los países constituye una importante fuente de recursos y en Costa Rica no llega al 20% de la carga tributaria del Gobierno Central. Este diseño tributario preocupa por sus implicaciones sobre la incidencia del esfuerzo fiscal, pues una gran proporción de ese esfuerzo recae sobre las planillas y los combustibles, que representaban un 27% de la carga tributaria en 1980 e incrementaron su contribución a un 45% en el año 2000.

39 La metodología permite utilizar variables “proxies” de las verdaderas bases tributarias, porque lo que interesa es la evolución o tendencia, a diferencia de lo que supondría un ejercicio de evasión tributaria.

La comparación internacional indica que en Costa Rica el tamaño relativo de la carga tributaria (como proporción del PIB) es bajo, independientemente de si el contraste se realiza en función del ingreso per cápita de los países, de su grado de desarrollo humano relativo o desde el punto de vista de la distribución del ingreso. Ello sugiere una importante reflexión sobre la sostenibilidad del modelo de sociedad que el costarricense demanda, en la medida en que no aumente el esfuerzo fiscal de esa sociedad. La deficiencia fiscal es aún más evidente cuando se excluyen de la comparación las cargas sociales. En este caso, la carga tributaria del 12.5% en Costa Rica, se contrasta con un 13.2% según la tendencia internacional para nuestro nivel de ingreso per capita, o con un 16.8% según el IDH o con un 15.2% según el coeficiente de Gini. Esto muestra que la carga tributaria nacional, según la variable utilizada, está entre un 0.7% y un 4.3% del PIB, por debajo de la tendencia observada en el ámbito internacional.

En términos de evolución, entre 1980 y el 2000, la estructura tributaria costarricense sufrió un cambio importante, pues los impuestos al comercio exterior perdieron poco más de 12 puntos porcentuales de la carga tributaria, los que fueron compensados casi por completo por el impuesto de ventas, que aumentó en alrededor de 10 puntos porcentuales. Es sorprendente que en algo más de dos décadas, el aporte a la carga tributaria del impuesto a la renta haya aumentado apenas medio punto porcentual.

Si bien es cierto que los niveles de inflación son menores que a principios de la década de los ochenta, y por tanto la magnitud del impuesto inflacionario ha disminuido, este tributo “oculto” representa alrededor del 0.6% en términos del PIB, equivalente a un impuesto que genera el 5.2% de la carga tributaria del Gobierno Central, superior a tributos como el de bienes inmuebles, los impuestos al comercio exterior, la mayoría de los selectivos de consumo y una gran cantidad de impuestos de menor cuantía.

Para evaluar la calidad del sistema tributario costarricense también hay que preguntarse sobre la boyancia o automaticidad de los ingresos conforme evoluciona la actividad económica, dado que ello permite atender las demandas que se le imponen al Estado sin necesidad de recurrir a paquetes tributarios de difícil trámite legislativo. La evidencia empírica demuestra que, para mantener el tamaño relativo de la carga tributaria en términos del PIB, el sistema tributario costarricense se ha sustentado predominantemente en la boyancia de los impuestos que tienen como base impositiva la planilla y los diferentes gravámenes a los combustibles.

Los principales incrementos en la recaudación provienen de los impuestos a las transacciones internas como producto de modificaciones en las tasas del impuesto a las ventas y de la incorporación del impuesto de ventas a los combustibles, que pasó de representar un 12.4% de la recaudación en 1991, a un 20% en el 2000. Lo mismo sucede con el impuesto selectivo de consumo, donde el impuesto a los combustibles representa el 40% de lo recaudado en el año 2000. Con la desgravación arancelaria, el impuesto a las importaciones ha perdido importancia relativa. Por último, la categoría de otros impuestos mantiene una participación relativa estable, gracias al aporte del 15% del impuesto de CONAVI a los combustibles.

Lo anterior es congruente con los resultados obtenidos de la actualización del modelo de elasticidades de Corrales y Angulo, donde en el largo plazo, la boyancia del sistema tributario costarricense resulta superior a la unidad (1.026 con el PIB Oficial y 1.0482 si el PIB es ajustado por el efecto INTEL). Este resultado responde a un crecimiento más que proporcional de las contribuciones sobre las planillas en relación con el PIB, dado que las demás categorías tributarias evidencian elasticidades inferiores a la unidad con respecto al producto. Cuando se excluyen las contribuciones a la seguridad social, el sistema se torna (ligeramente) no boyante, lo que evidencia las dificultades que tiene el Gobierno Central para asegurar un crecimiento automático de sus ingresos, cada vez que el PIB crece. Esto es aún más grave si se contrasta con el crecimiento automático por el lado de los gastos (como se verá más adelante), por lo que la falta de boyancia del sistema tributario obliga a las autoridades a incrementar la carga tributaria en forma discrecional en aproximadamente el 0.6% del PIB cada diez años.

En conclusión, a lo largo de las dos últimas décadas, el sistema tributario costarricense se muestra boyante cuando se toman en consideración las contribuciones a la seguridad social, y ligeramente no boyante cuando se analiza únicamente el Gobierno Central. Por lo tanto, el principal problema proviene de unos ingresos del Gobierno Central que no crecen a la misma velocidad que la economía y de una carga tributaria baja de acuerdo con la comparación internacional. El análisis comparativo sugiere también que la mayor debilidad está asociada con la baja recaudación del impuesto sobre la renta.

4. SUFICIENCIA TRIBUTARIA

En la sección anterior se analizó la estructura tributaria desde la perspectiva del nivel de ingresos fiscales y su relación con el tamaño de la economía. Este análisis debe complementarse con el de

suficiencia o insuficiencia tributaria, dado que los impuestos que recauda el Gobierno tienen la finalidad de convertirse en gasto público, con una rentabilidad social que debería más que compensar su uso alternativo desde la perspectiva privada.

4.1 Magnitud del gasto

Una comparación entre el gasto del Gobierno General en 1973 y el 2000 (CGR, 1997 y 2001) elaborada con datos de la Contraloría General de la República, permite evaluar el cambio de la estructura del gasto en un período relativamente largo (Cuadro 4). Lo más interesante es que, en términos del PIB, el gasto se ha reducido de un 25.8% a un 23%, aún cuando el gasto en pensiones y en intereses de la deuda pública ha aumentado en casi 4.5 puntos del PIB. Las reducciones presupuestarias que explican este fenómeno se concentran en *vivienda y servicios comunitarios* y *transporte y comunicaciones*, aunque también hay reducciones en otras áreas, como educación y salud. Esto es congruente con lo reportado por Cruz (1995), quien establece que el tamaño relativo del sector gobierno (consumo e inversión pública) se ha reducido notablemente en términos reales, el volumen de la planilla es menor (aunque hay un crecimiento de los salarios reales), la formación de capital fijo es una tercera parte de lo que fue en 1980 y las compras se mantienen estancadas a niveles de 1975. No obstante, los renglones del gasto en transferencia (pensiones, intereses, subvenciones) han tenido un fuerte crecimiento.

Cuadro 4
Evolución de la estructura funcional del gasto
Gobierno General, 1973 y 2000

	Costa Rica 1973		Costa Rica 2000	
	% Gasto	% PIB	*% Gasto*	% PIB
TOTAL GASTO CONSOLIDADO	*100*	25.83	*100*	22.95
Funciones generales	*12.81*	3.31	*11.12*	2.55
1 Servicios generales	*8.38*	2.16	*5.26*	1.21
2. Defensa	*0*	0	*0*	0
3 Orden público y seguridad	*4.42*	1.14	*5.86*	1.34
Funciones sociales	*60.99*	15.75	*63.42*	14.55
4. Educación	*22.04*	5.69	*18.99*	4.36
5. Salud	*20.19*	5.22	*18.74*	4.3
6. Seguro y asistencia social	*8.12*	2.1	*20.83*	4.78
7. Vivienda y servicios comunitarios	*9.81*	2.53	*4.1*	0.95
8. Serv. recreativos, culturales, religiosos	*0.83*	0.21	*0.76*	0.18
Funciones económicas	*20.22*	5.22	*11.02*	2.53
9. Combustibles y energía	*0.12*	0.03	*0.28*	0.07
10. Agricultura, silvicultura, caza y pesca	*2.84*	0.73	*3.08*	0.71
11. Minería, manufacturas y construcción	*0*	0	*0.01*	0
12. Transporte y comunicaciones	*11.93*	3.08	*5.04*	1.15
13. Otros servicios económicos	*5.33*	1.38	*2.6*	0.6
Otros gastos	*5.99*	1.55	*14.43*	3.31
14. No clasificados	*5.99*	1.55	*14.43*	3.31
Intereses deuda interna	*4.13*	1.07	*11.82*	2.71
Intereses deuda externa	*1.09*	0.28	*2.4*	0.55
Otros	*0.76*	0.2	*0.21*	0.05

Fuente: CGR 2001 y 1995.

En el Gráfico 16 se compara el gasto del Gobierno Central en términos del PIB[40] con el ingreso per cápita para la misma muestra de países utilizada en la sección anterior, bajo la presunción de que mayores niveles de inversión social están asociados con mayores niveles de ingreso de los países. De acuerdo con la relación estadística

40 La serie internacional de Gasto del Gobierno Central con relación al PIB fue tomada del 2001 World Development Indicators.

mostrada en este gráfico, Costa Rica tiene un nivel de gasto del orden del 22.2%, inferior al 26.5% que sugiere su nivel de ingreso per capita, de acuerdo con su ubicación relativa, por debajo de la curva de ajuste. Aún cuando su gasto relativo está por encima de la mayoría de los países latinoamericanos, tiene una magnitud muy similar a la de Chile y está por debajo de Brasil, Panamá y Uruguay.

Gráfico 16
Relación gasto Gobierno Central/PIB e ingreso per cápita

$y = 0.0006x + 21.278$
$R^2 = 0.2257$

Gasto Gob Central / PIB
PIB Percápita PPP
0, 10, 20, 30, 40, 50, 60
0, 5,000, 10,000, 15,000, 20,000, 25,000, 30,000, 35,000
Israel, Holanda, Francia, Bélgica, Italia, Croacia, Hungría, Suecia, Austria, Portugal, Dinamarca, Noruega, Polonia, R. Checa, R. Unido, Irlanda, Turquía, Finlandia, N. Zelanda, Alemania, Rumanía, Uruguay, España, Canadá, Grecia, Suiza, Panamá, Brasil, Chile, Australia, Bolivia, Costa Rica, Venezuela, Singapur, Estados Unidos, Colombia, Perú, R. Dom., Korea, Argentina, El Salvador, México, China

Fuente: Elaborado por los autores con base en World Bank, 2001 (datos de 1998).

Tanto la evolución del gasto en las últimas décadas como la comparación internacional[41] sugieren que el problema fiscal de Costa Rica no se origina en un alto gasto público con relación al PIB, sino que se debe más bien a una insuficiencia impositiva que es necesario analizar y corregir.

4.2 Flexibilidad del gasto

Para el análisis de la suficiencia fiscal se trabajará con la definición del Gobierno Central que es, en última instancia, el punto de partida para determinar la magnitud del déficit fiscal que las autoridades deben financiar, ya sea con el superávit del resto del sector público o por la vía del endeudamiento interno y externo.

Pese a que el tema central de este libro no es el gasto público, el análisis de la suficiencia tributaria exige comprender la naturaleza del

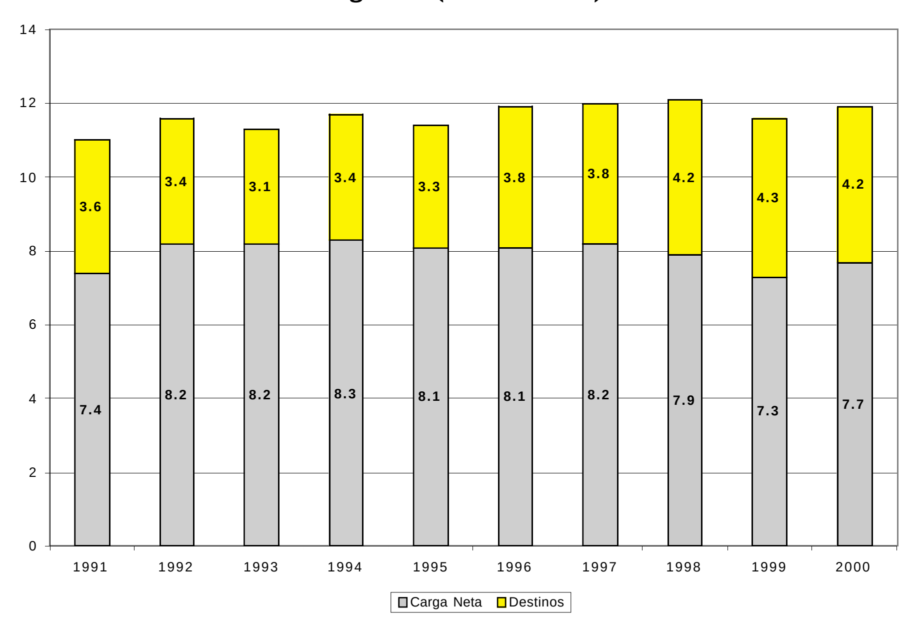
41 La comparación internacional de las cifras de gasto debe ser muy cautelosa, dadas las diferencias de clasificación y de estructura del Estado entre los países.

gasto a que se enfrenta el Estado y su inflexibilidad, que no le permite reasignar los recursos entre los diferentes usos alternativos. En primer término, los ingresos tributarios y no tributarios que recauda el Gobierno no son recursos de libre disposición, porque existen afectaciones específicas de algunas rentas, del presupuesto nacional o de otras bases o parámetros, que establecen que la recaudación debe destinarse, total o parcialmente, a los fines establecidos por el ordenamiento jurídico.

Por lo tanto, hay una primera gran categoría de tributos que tienen asociado un gasto legalmente obligatorio. Entre ellos, se destaca el 20% del impuesto de las ventas que debe destinarse a Asignaciones Familiares y Desarrollo Social y el 2% para el Instituto de Fomento y Asesoría Municipal; la contribución especial del 15% sobre los combustibles que debía girarse al Consejo Nacional de Vialidad, transformada por la Ley 8114 de abril del 2001 en un impuesto único por tipo de combustible; el 7% del impuesto sobre la renta que debe girarse al Patronato Nacional de la Infancia, más un tercio del Impuesto sobre el consumo de combustibles, que según la Ley 7575 debe destinarse a FONAFIFO, entre otros.

En el Gráfico 17 se muestra la magnitud de la carga tributaria que tiene destino específico y que, por lo tanto, el Gobierno debería girar de acuerdo con el mandato legal. En términos del PIB, entre 1991 y 1995, esos compromisos representaban en promedio un 3.4%; para los años 1996-97 aumentaron a un 3.8%, y para los últimos tres años, se ubican ligeramente por encima del 4.2%. Para el año 2000, si el Estado hubiera cumplido estrictamente el mandato legal, lo que no siempre sucede, sólo un 7.7% del total de los ingresos tributarios habría quedado disponible para otros usos.

Gráfico 17
Carga tributaria y destinos específicos según la legislación vigente (1991-2000)

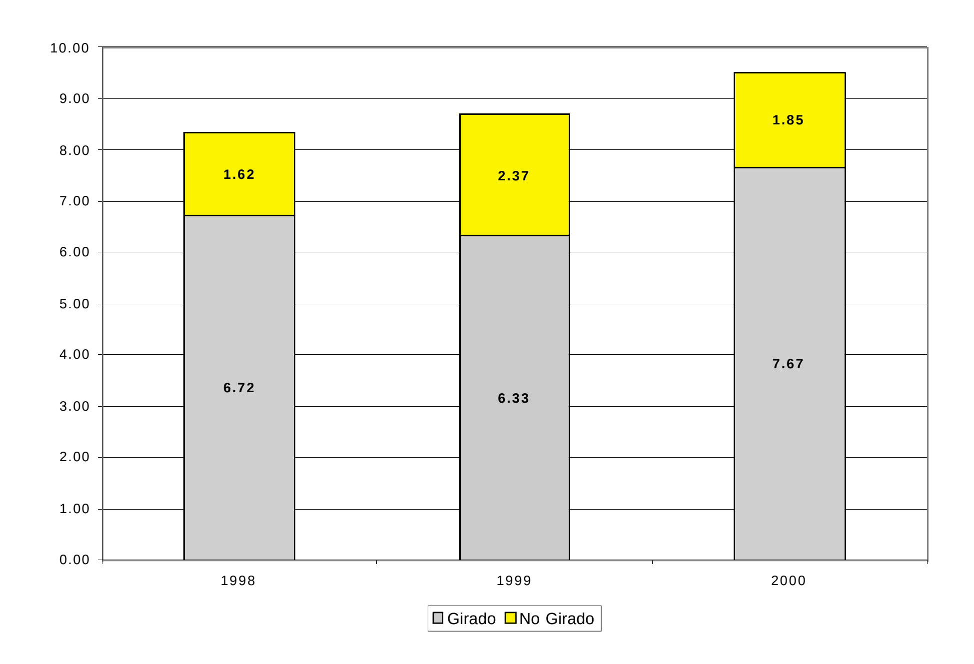


Fuente: Elaborado por los autores con base en CGR, 2002.

Por otra parte, la inflexibilidad en materia de gasto se torna aún más grave porque no todos los gastos por mandato legal gozan de una contrapartida de ingreso que los sustente. De acuerdo con el estudio especial sobre la situación fiscal del Gobierno Central elaborado por el Área de Ingresos Públicos de la Contraloría General de la República, para el año 2000, sólo un 38% del gasto estaba respaldado por un ingreso específico. Si a dicho monto se le adiciona el 12% de los gastos específicos que representan el Poder Judicial y el BANHVI, así como el fondo consolidado de educación, que significa un 47.5% de los gastos, el remanente, de un 2.5% del gasto obligatorio por ley, lo representan las contribuciones del Estado a la seguridad social.

En el Gráfico 18 se muestra la parte girada y no girada del total de gastos definidos por ley, para el período 1998-2000. Durante el último año, el monto no girado ascendió a 90.588 millones de colones, equivalente a un 1.85% del PIB, mientras que el gasto efectivamente desembolsado, unos 375 mil millones de colones, representó un 7.67% del PIB, para una magnitud acumulada del orden del 9.5%.

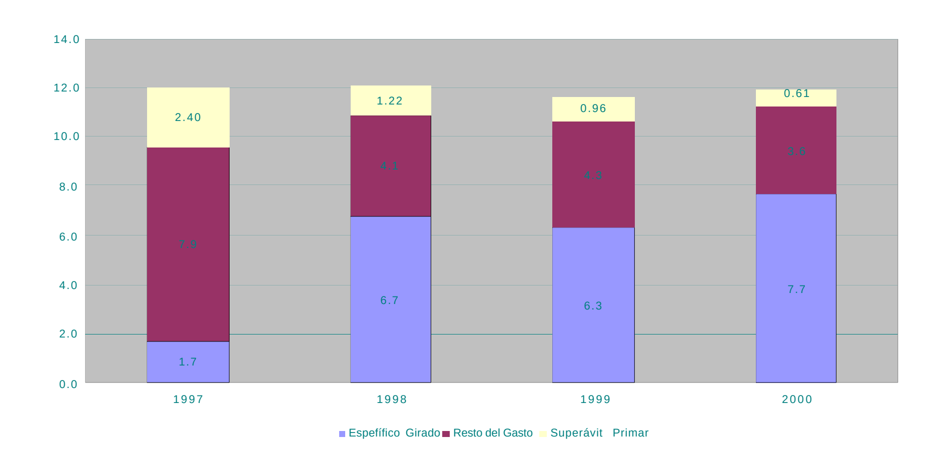
Gráfico 18
Gastos obligatorios del Gobierno Central de acuerdo con la ley
1998-2000



Fuente: Elaborado por los autores con datos del Ministerio de Hacienda.

Dado el tamaño de la carga tributaria del Gobierno Central, que se ubica cerca del 12%, es evidente su restricción para atender los demás compromisos de gasto y el impacto que representaría una medida que obligara a pagar la totalidad de los compromisos de gasto que establece la ley. En el Gráfico 19 se muestra la distribución de la carga tributaria del Gobierno Central para los últimos cuatro años; es evidente que los superávit primarios son muy pequeños y resultan insuficientes para atender los crecientes compromisos de la deuda interna, a pesar de que los gastos por ley no se giran en su totalidad y los montos destinados a la inversión pública son muy reducidos.

Gráfico 19
Distribución de la carga tributari del Gobierno Central (1997-2000)



Fuente: Elaborado por los autores con datos de la CGR y el Ministerio de Hacienda.

La información anterior invita a reflexionar sobre la imposibilidad material del Estado de cerrar la brecha fiscal por el lado del gasto, dado que la parte que se ha denominado "resto del gasto", que representó en el año 2000 un 3.6% en términos del PIB, tendría que ser suficiente para atender una gran cantidad de necesidades (como el funcionamiento de las instituciones del Gobierno, las pensiones, las instituciones centrales, el servicio de la deuda y la seguridad, entre otras), con excepción de la educación y un conjunto de instituciones sociales que están contempladas en el gasto obligatorio.

Si mediante una modificación legislativa se lograra eliminar la obligatoriedad de los destinos específicos, como lo propone el proyecto de ley que está en la Asamblea Legislativa, esto no haría desaparecer[42] los requerimientos de las instituciones y los programas del Estado, sólo vendría a significar una mayor flexibilidad para el Ministerio de Hacienda en materia presupuestaria. Sin embargo, si se considera que el gasto (incluida la inversión pública) con relación al PIB se ha contraído en las últimas décadas y que es bajo en relación con otros países, es poco probable que haya una reducción significativa del

42 Es importante señalar que los destinos específicos per se no causan déficit. Sin embargo, en la actual coyuntura deficitaria, donde se les restringe no girándoles, el problema fundamental está en que la parte no girada permanezca como deuda. (CGR, 2002.)

gasto. Al contrario, el reciente informe de los Ex Ministros de Hacienda sugiere que, aún si se evitara un aumento del gasto por la necesidad de cumplir con las leyes de destinos específicos, es de esperar que el gasto con relación al PIB aumente en los próximos años.

El Cuadro 5 permite realizar algunos ejercicios hipotéticos con base en estas ideas, suponiendo que se eliminan los gastos obligatorios por ley, incluyendo los destinos específicos, pero permanecen las erogaciones establecidas por la Constitución. El gasto por CATs se va a reducir a cero, pero el giro por pensiones va a aumentar en una magnitud similar (según el informe de los Ex Ministros de Hacienda), con lo que la suma de estos dos rubros permanece constante. Es difícil pensar que se pueda bajar el gasto en seguridad, vivienda y salud, por lo que sólo queda la opción de reducir el rubro de *otros gastos*. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que este rubro incluye una amplia gama de erogaciones, entre ellas, el gasto social (FODESAF, IMAS, INA), el gasto en infraestructura del MOPT y el gasto de todos los ministerios; por lo tanto, es difícil esperar que se puedan producir recortes significativos.

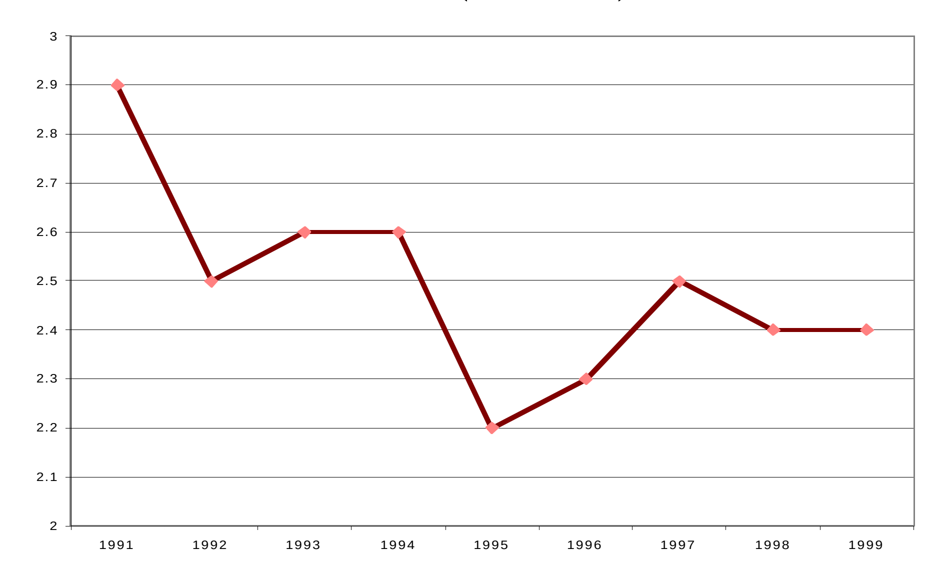
Cuadro 5
Gasto del Gobierno General (% del PIB) para el año 2000

Categor a de Gasto	Gob. General	Acumulado
Constitucionales		
Educaci n	4.31	4.31
Justicia y Reclusi n	0.85	5.16
Pensiones	4.74	9.90
Intereses	3.28	13.18
CAT y otros	0.58	13.76
Salud	4.26	18.02
Seguridad	0.48	18.50
Vivienda	0.93	19.43
Otros gastos	3.52	22.95
Total	**22,95**	

Fuente: CGR, 2002.

De acuerdo con este ejercicio, en el año 2000, el gasto del Gobierno General sería del 22.9% en términos del PIB, y la carga tributaria, del 18.5%, lo que implicaría un déficit financiero del 4.4%. Hay tres elementos que tienden a complicar este panorama para los próximos años. En primer lugar, el gasto en educación como porcentaje del PIB es del 4.3%, cuando la norma constitucional fija un 6%; alcanzar este porcentaje implicaría un aumento del gasto del 1.6% del PIB, lo que eleva el déficit al 6.1%. En segundo lugar, la inversión pública como porcentaje del PIB ha disminuido a lo largo de los noventa, del 2.9% en 1991 al 2.4% en 1999, como se aprecia en el Gráfico 20. Esto es aún más grave cuando se observa que ya el dato de 1991 era bajo, pues durante los años ochenta hubo un proceso de reducción de la inversión pública. Si el país se plantease la modesta meta de aumentar la inversión pública al nivel relativo de 1991, el déficit financiero aumentaría del 6.1% al 6.6% del PIB.

Gráfico 20
Evolución del gasto de capital como porcentaje del PIB (1991-1999)



Fuente: CGR, Memoria Anual 1991- 1999.

A lo anterior se debe sumar el gasto adicional en intereses que estaría asumiendo el Gobierno Central al hacerse cargo de la deuda del BCCR, que podría representar alrededor de un punto porcentual

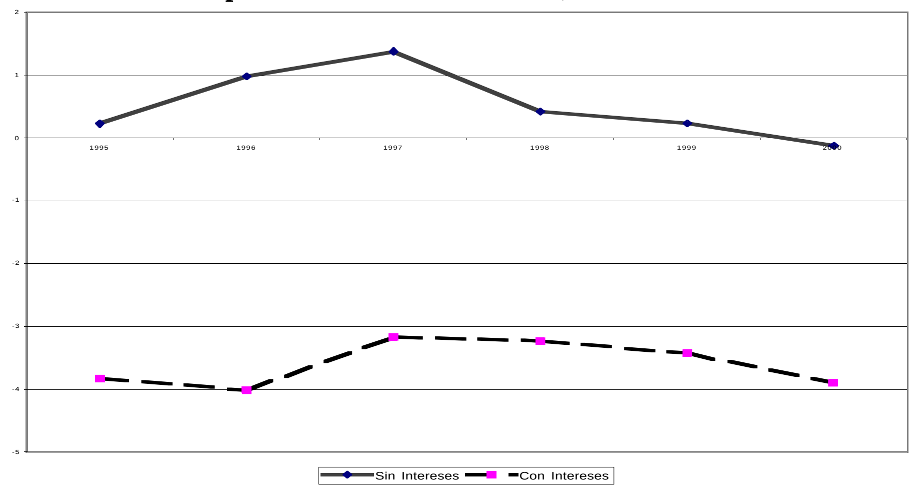
adicional en pago de intereses. Si se suman estos tres rubros (educación, inversión pública y deuda del BCCR), es fácil concluir que, lejos de una reducción del gasto público, lo razonable y deseable es un aumento de 3.2 puntos del PIB en los próximos años. Esto implicaría que el déficit financiero del Gobierno General estaría en alrededor del 7.6% del PIB, si se parte de la base del 2000.

4.3 Importancia del gasto en intereses y déficit operativo

Desde hace varios años se viene hablando del problema de la deuda interna y sus repercusiones para la economía costarricense. Un informe elaborado por un grupo de especialistas de la Academia de Centroamérica coordinado por Eduardo Lizano señala que *el tema de la deuda interna del Gobierno ha llegado a constituirse en el principal problema económico del país*. El servicio de esta enorme deuda compromete un tercio de los gastos totales del Gobierno Central, lo que deja muy poco para financiar programas sociales así como para el desarrollo de la infraestructura que el país demanda.

En el Gráfico 21 se hace evidente el bajo tamaño relativo del superávit primario del Gobierno Central y la magnitud que alcanza el pago de intereses de la deuda interna y externa, que según cifras de la Contraloría General de la República, para el período 1995-2000, representa, en promedio, alrededor de 4.3 puntos del PIB (sin incluir amortización).

Gráfico 21
Superávit primario y Déficit financiero del Gobierno Central expresado como % del PIB, 1995-2000



Fuente: CGR. Estudio Especial sobre la Situación Fiscal del Gobierno Central.

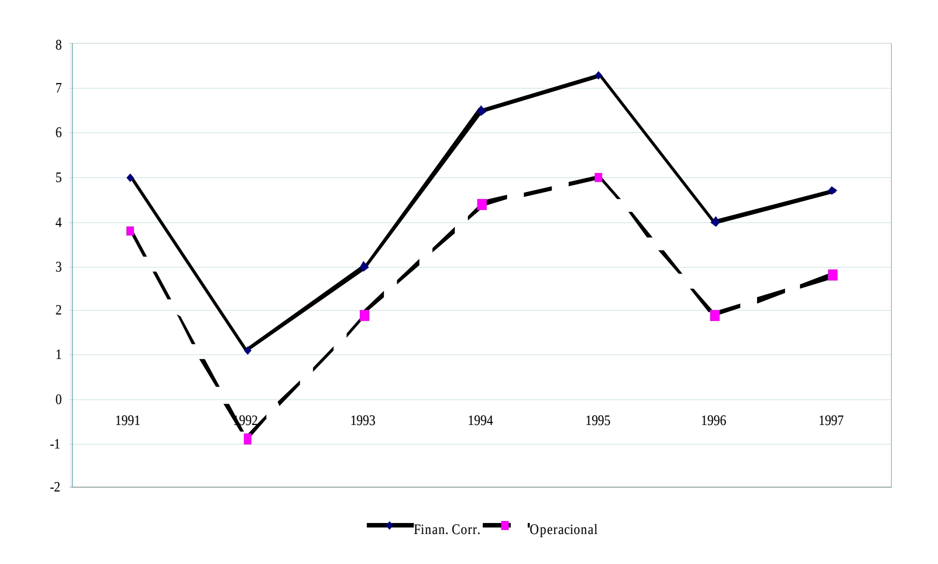
Aunque no hay dudas acerca de la importancia del problema, hay diferentes criterios en cuanto a su cuantificación En una serie de estudios sobre la deuda interna en Costa Rica (Rodríguez-Clare, 1998.1999), el autor señala las limitaciones de utilizar el déficit financiero como medida del desbalance de las finanzas públicas y propone sustituirlo por el déficit operativo. El primero toma como parte del gasto todos los intereses sobre la deuda, cuando desde el punto de vista económico (aunque no así desde el punto de vista jurídico o presupuestario) una parte importante de esos intereses puede asimilarse a amortización de la deuda.

Otro tipo de controversia tiene que ver con la amplitud del concepto de déficit y deuda; la deuda consolidada deja por fuera otras obligaciones (reales o contingentes) del erario público. La Contraloría, en un estudio reciente, ha intentado una medición amplia del desbalance fiscal, que va más allá de la deuda consolidada (CGR, 2001: 76).

Limitándose al déficit efectivo y a la deuda consolidada, y con independencia de las discrepancias en términos de información (Rodríguez-Clare *et al.* 2002: 143)[43], las estimaciones que se presentan en el Gráfico 22 ubican al déficit operativo[44] para el período 1991-2000 en cerca de 2.7 puntos del PIB, con un déficit financiero del orden de 4 puntos y un ajuste[45] por discrepancia de registro de 0.5 puntos del PIB. La cuantificación encuentra que el déficit financiero es, en promedio, 1.8 puntos superior al déficit operativo[46]; además, las combinaciones de elevado déficit operativo y bajas tasas de crecimiento del PIB propician el incremento en la relación deuda/PIB; durante el período 1990-2000, esta relación aumentó en 11 puntos porcentuales.

43 Estas cifras han sido complementadas con los cálculos de la Contraloría General de la República para el Estudio Especial sobre la Situación Fiscal del Gobierno Central.
44 El déficit operativo puede ser visto como el cambio en la deuda de un período a otro, menos la proporción que crece por razones inflacionarias y cambiarias.
45 Este ajuste se presenta en el tramo 1991-1997 tomado de Rodríguez-Clare, pues, a diferencia de la CGR, considera los datos del Ministerio de Hacienda en los que hay gastos del gobierno que aumentan la deuda pública pero que no contabiliza como gasto en las cuentas fiscales, por ejemplo, los pagos atrasados a la CCSS con títulos.
46 De acuerdo con la estimación realizada por la CGR para el período 1996-2001, en promedio, el déficit operativo se ubicó en 1.8, el déficit financiero en 3.7 y el margen entre ambos en 1.95, todo expresado en puntos con respecto al nuevo PIB.

Gráfico 22
Déficit financiero y operativo del Gobierno Central (1991-1997)



Fuente: Elaborado con base en Rodríguez-Clare et al., 1999 ajustado con las cifras del nuevo PIB, y CGR, 2002.

El tomar como referencia un déficit de menor cuantía no significa que la presión fiscal disminuya. La situación sigue siendo igual de crítica, sólo que el indicador de déficit operativo es una mejor medida de la magnitud de la brecha fiscal, pues no resulta influenciado por como se estructura el financiamiento. La metodología del estudio permite calcular el nivel crítico del indicador donde la deuda del Gobierno Central como proporción del PIB no aumenta para un nivel de crecimiento económico dado. Este nivel crítico es aproximadamente igual a la relación deuda/PIB del año anterior, multiplicada por la tasa de crecimiento del PIB del año en curso. Dado que a finales del 2001 la deuda del Gobierno Central es de un 38.6% del PIB, para una economía que creció en promedio 4.6% en los últimos cinco años (1996-2001), niveles de déficit operativo superiores al 1.76% del PIB generan un aumento en la relación deuda/PIB. Las estimaciones para 1996-2001 señalan un promedio de déficit operativo ligeramente por debajo de ese valor, lo que sugiere sostenibilidad de la deuda. Sin embargo, con el crecimiento del PIB en el 2000 y el 2001 por debajo del 2%, el déficit sostenible se sitúa en menos de 1%; claramente superado por el déficit operativo que ha imperado en estos años, la fragilidad del equilibrio. En todo caso, suponiendo tasas de

crecimiento económico más cercanas a la observación histórica, puede aceptarse el nivel crítico de 1.76% dado el nivel de deuda del 2001. Esto significa un nivel de déficit financiero crítico de 3.71% dado que el ajuste por inflación promedia 1.95%.

El déficit financiero de 7.6% del PIB proyectado para los próximos años resulta 3.9 puntos porcentuales superior al déficit financiero crítico calculado del 3.7%. Es decir, que dadas las proyecciones del aumento del gasto para los próximos años, se requiere un aumento en la carga tributaria de 3.9% del PIB para llegar a una situación fiscal sostenible.

4.4 Importancia de la evasión en Costa Rica

Desde la perspectiva netamente fiscal, los nuevos ingresos podrían provenir de incrementos en las tasas de los diferentes impuestos, de un aumento en las bases o de un mayor control de la evasión tributaria. En las secciones anteriores se ha señalado la necesidad de aumentar la base de algunos impuestos, en particular el de ventas, al incluir los servicios, y el de renta, al incluir las empresas de Zona Franca y las cooperativas; en esta sección se discute el tema de la evasión.

Aunque se discute mucho de la gravedad de la evasión fiscal, han sido escasos los esfuerzos para cuantificarla y las medidas para controlar el problema. En este sentido, son fundamentales el aporte de la academia y una mayor cooperación interinstitucional. Recientemente, el Área de Ingresos Públicos de la Contraloría General de la República realizó un estudio para cuantificar la evasión en el impuesto de ventas. Esta investigación llegó a la conclusión de que, durante el período 1991-2000, la magnitud de la evasión en el impuesto de ventas interno, que no incluye aduanas, es del orden del 35% al 45%, dependiendo del año, lo que representa, en promedio, alrededor de 1.1 puntos porcentuales en términos de la oferta total neta de exportaciones (PIB + Importaciones - Exportaciones). Si la medición se realiza con base en el consumo privado, el porcentaje se incrementa a 3.2 puntos.

En el Cuadro 6 se descompone la tasa del impuesto sobre las ventas en términos de su recaudación potencial, dado que, si todos los sectores de la economía estuvieran contribuyendo y no hubiera evasión ni exoneración alguna, la relación recaudación/oferta neta de las exportaciones debería ser de la misma magnitud que la tasa legal del impuesto, de un 13% para el año 2000.

Cuadro 6
Descomposición de la tasa del impuesto sobre las ventas en términos de PIB + M – X (1991-2000)

	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
IV Aduanas	3.3	3.5	3.4	3.3	3.5	2.8	2.9	3.0	2.6	2.7
IV Interno	2.3	2.1	1.8	1.7	1.8	2.5	2.3	2.1	2.0	1.9
Evasión interna	1.4	1.1	1.0	0.7	0.9	1.6	1.1	0.9	1.1	1.1
Exonerado	5.7	5.3	4.7	4.3	4.7	8.1	7.1	7.0	7.3	7.2
Total	**12.8**	**12.0**	**11.0**	**10.0**	**10.8**	**15.0**	**13.5**	**13.0**	**13.0**	**13.0**

Fuente: Elaborado por los autores con base en CGR, 2002a y cifras del BCCR.

Es importante señalar que la evasión resulta subestimada, porque la tasa del 13% se debería calcular sobre el total de las transacciones (internas y externas); sin embargo, en este caso, la evasión en aduanas quedó fuera del análisis, porque no está registrada en la recaudación ni en las cifras de cuentas nacionales. La descomposición de la tasa se realiza sobre tres componentes internos: a) lo que se debería recaudar en aduanas, que no contempla el "contrabando" o evasión antes de la aduana; b) la recaudación potencial del impuesto de ventas interno, que contempla tanto lo recaudado como la estimación de evasión y c) el componente exonerado.

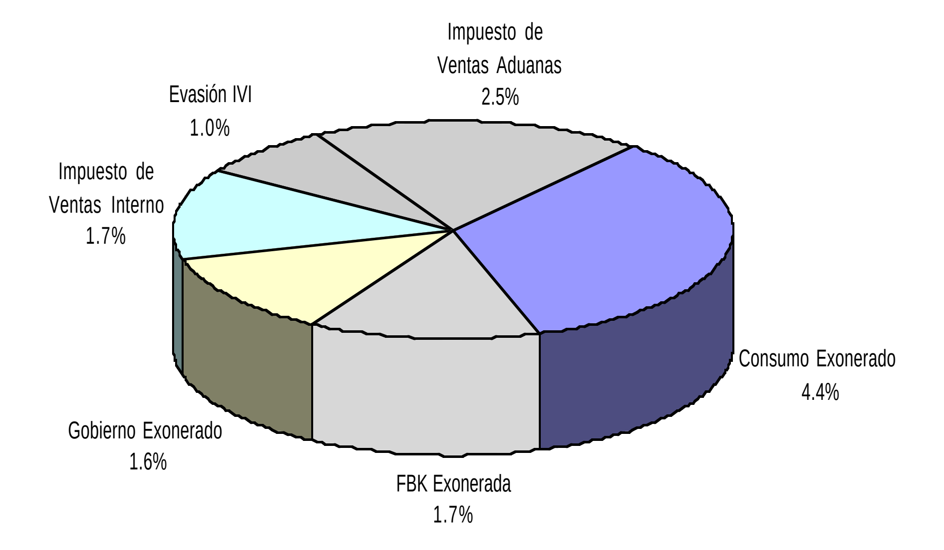
Es sorprendente la magnitud del impuesto de ventas que no recae sobre sectores exonerados. Estos hallazgos invitan a la reflexión, tanto desde el punto de vista del potencial efectivo del impuesto, producto de una ampliación de la base tributaria, como de la conveniencia de avanzar hacia un verdadero sistema que grave el valor agregado[47].

En el Gráfico 23 se presentan los resultados de una estimación realizada para el año 2000, con base en las cifras de cuentas nacionales, en donde los 13 puntos de la tasa legal se distribuyen así: 4.2 puntos corresponden al impuesto de ventas recaudado, 2.5 puntos en aduanas y 1.7 en lo interno; la evasión interna representa un punto porcentual y el resto, 7.7, puntos corresponde a

47 Se debe aclarar, sin embargo, que lo común es que no toda la base del PIB esté gravada con el impuesto al valor agregado, sino que este impuesto recaiga sobre el consumo, dejando por fuera el gasto del gobierno y la inversión.

exoneraciones: 4.4 puntos son exoneraciones al consumo privado (leche, carne, huevos y demás productos de consumo); 1.7 puntos porcentuales corresponden a maquinaria y equipo (formación bruta de capital fijo) y 1.6 puntos porcentuales al Gobierno. Ello afecta de manera directa la tasa efectiva del impuesto de ventas, dado que la situación actual equivale a cobrar un impuesto de ventas del 4.2% sobre la base global.

Gráfico 23
Descomposición del 13% del impuesto de ventas en el año 2000



Fuente: Elaborado por los autores con base en CGR, 2002a y cifras del BCCR.

De lo anterior se deduce que, para el año 2000, un 70% de la base del impuesto sobre las ventas no está sujeta, un 25% está sujeta y se recauda y un 5% está sujeta pero se evade.

Sin embargo, se debe señalar que las exoneraciones y la evasión son fenómenos comunes en el ámbito internacional, cuando se habla del impuesto de ventas o al valor agregado. En el Cuadro 7 se presenta un análisis comparativo del índice de efectividad del impuesto sobre las ventas para un conjunto de países latinoamericanos. Nuevamente, la comparabilidad internacional tiene sus limitaciones, sobre todo cuando hay diferentes métodos para calcular el impuesto, como sucede con el caso de Uruguay, donde el 23% corresponde a una tasa IVA que difiere mucho del 13 % del impuesto de ventas que se cobra en Costa Rica. Sin embargo, el cuadro resulta útil para contrastar la magnitud de la evasión y de los sectores excluidos del impuesto y muestra que Costa Rica se ubica en niveles de efectividad superiores al promedio y la mediana en América Latina.

Cuadro 7

Índice de efectividad del impuesto sobre las ventas en varios países de América Latina

Pa s	Rec./PIB	IV / Rec.	IV/PIB	TASA IV	Indice Efectividad
Uruguay	17.5	40	7.00	23	30.4
Argentina	9.5	42	3.99	21	19.0
Chile	16.9	45	7.61	18	42.3
Perú	12.4	49	6.08	18	33.8
Brasil	12.2	23	2.81	17	16.5
Colombia	10.8	42	4.54	16	28.4
México	10.8	59	6.37	15	42.5
Venezuela	12	31	3.72	14.5	25.7
Bolivia	12	50	6.00	13	46.2
Costa Rica	12.5	40	5.00	13	38.5
El Salvador	10.7	40	4.28	13	32.9
República Dominican	14.5	35	5.08	8	63.4
Panamá	13.5	n.d.	n.d.	5	n.d
Promedio	**12.7**	**41.3**	**5.2**	**15.0**	**35.0**
Mediana	**12.2**	**41.0**	**5.0**	**15.0**	**33.3**

Fuente: Elaborado por el autor con cifras del World Development Indicators, del World Bank y The Global Competiveness report 2000 del World Economic Forum.

Más sorprendente aún es que, incluso cuando se compara con países más desarrollados, el índice de efectividad de Costa Rica resulta aceptable. Por ejemplo, la recaudación promedio del IVA con relación al PIB para los países de la OCDE es del 6.6%, mientras que la tasa del impuesto es de un 17.7% (OCDE, 2001); esto implica un índice de efectividad promedio de 37.3%, menor incluso al de Costa Rica. No obstante, este resultado se debe tomar con precaución ante la posible presencia de otros impuestos dentro de la recaudación a las transacciones locales, efectos cascada en el cobro de los tributos, diferencias de tamaño relativo del Gobierno, exenciones y no sujeciones, que pueden afectar la comparación entre países. Desdichadamente, el estudio no contó con información cuantitativa reciente que permitiera estimar con cierto grado de certidumbre el tamaño de la evasión en impuestos como renta e importaciones [48].

La Contraloría General de la República (2002b) estudió la situación del impuesto sobre bienes inmuebles en las municipalidades de Heredia, Cartago y Alajuela y encontró serios problemas de subvaluación de terrenos, propiedades y permisos de construcción, entre otros, lo que indica que el producto de ese impuesto podría crecer de manera significativa.

---

48 Un limitante para hacer este tipo de estudio en importaciones es que no se cuenta con una encuesta actualizada sobre el consumo de las familias. Sobre impuesto de renta para el período 1986-1995 ver Cruz, 1998.

4.5 Conclusiones

En Costa Rica, entre 1973 y el 2000, la proporción gasto/PIB ha disminuido, y la comparación con otros países sugiere que esa proporción es relativamente baja. Junto con la información sobre la carga tributaria presentada anteriormente, la conclusión es que el ajuste fiscal debe venir del lado de los ingresos y no por la vía de la reducción del gasto.

El problema de la inflexibilidad del gasto refuerza la afirmación anterior. Con la legislación actual y con base en los resultados del año 2000, el gobierno prácticamente no podría reducir el gasto, dado que tiene 9.5 puntos del PIB comprometidos de una carga tributaria que no supera el 12%. De hecho, si el gobierno girara la totalidad de los gastos de Ley, el déficit fiscal se incrementaría en casi dos puntos porcentuales con relación al PIB. Pero aún con lo que se gira actualmente, el estado costarricense sólo cuenta con alrededor del 4.5% del PIB, menos de un 40% de la carga tributaria del Gobierno Central, para atender todos sus otros compromisos (seguridad, justicia, agricultura, entre otros), aparte de las obligaciones no giradas de acuerdo a la ley.

Pero el problema es todavía mayor, porque no se ha contemplado el pago de los intereses de la deuda, ni mucho menos los recursos para la amortización del principal. Aún si se hiciera una reforma legal para eliminar las obligaciones de gasto, el gasto del Gobierno Central quedaría sumamente comprometido, puesto que sólo el fondo de educación y el Poder Judicial demandan casi el 7% del PIB y los intereses representan poco más del 4%, casi la totalidad de la carga tributaria. Aquí se podría alegar que hay que ajustar intereses para incluir únicamente la parte real, en cuyo caso el ahorro estaría entre el 1.8% y 1.95%; aún así, quedaría menos de un 3% para los demás compromisos del Gobierno Central. Como consecuencia de lo expuesto, no es de extrañar que la inversión pública en Costa Rica sea extremadamente baja.

Todo esto indica en forma muy clara que el ajuste fiscal debe venir del lado de los ingresos, lo que no necesariamente implica un aumento en las tasas, pues una parte importante del ajuste podría venir de la reducción de la evasión y las exoneraciones, que tienen una magnitud considerable. Sin embargo, resulta sorprendente que cuando se compara el índice de efectividad del impuesto de ventas en Costa Rica con el dato para otros países de América Latina e incluso para el promedio de países de la OCDE, el resultado es un índice de efectividad mayor que el promedio en América Latina y en la OCDE, lo que sugiere que las debilidades que hay en Costa Rica con el impuesto de ventas (o valor agregado) son comunes a otros países. Esto no implica, por supuesto, que no se deban hacer esfuerzos para atender estas debilidades, pero sí sugiere que la acción también

debería estar orientada a aumentar la tasa del impuesto, que sí resulta baja en comparación con la que prevalece en la mayoría de los países de América Latina y de la OCDE.

Aún cuando no se dispone de estimaciones recientes sobre la evasión en el impuesto de la renta, su escasa contribución obedece, como en el caso del impuesto sobre las ventas, a los amplios esquemas de exoneración de que disfrutan los sectores más dinámicos de la economía costarricense y a la dificultad de la autoridad tributaria para controlar la evasión.

Las cifras analizadas sugieren que la magnitud del incremento en la carga tributaria debería ubicarse en el orden del 3.9% del PIB. Esto permitiría llegar al nivel de déficit crítico de 3.7% del PIB, lo que le permite al país mantener una relación deuda/PIB estable, dada la tasa de crecimiento promedio de los últimos años, que se ubica en un nivel cercano al 4.5% anual.

5. SIMULACIONES

El análisis realizado en las secciones anteriores muestra resultados muy claros. En primer lugar, si se excluyen las cargas sociales, la carga tributaria nacional es menor, entre un 0.7% y un 4.3% del PIB, dependiendo del tipo de comparación, de lo que sugiere la tendencia internacional. En segundo lugar, es difícil argumentar que el gasto público es alto, porque se ha reducido en forma significativa entre 1973 y el 2000 y porque resulta inferior a lo que sugiere la tendencia internacional para el nivel de ingreso per capita del país. Por el contrario, lo que se espera que ocurra con el gasto en pensiones y en educación más el costo fiscal de asumir las pérdidas cuasifiscales del BCCR y la necesidad de aumentar la inversión pública, exigirán aumentar el gasto en los próximos años. Por lo tanto, la insuficiencia tributaria con respecto al nivel de gasto público debe cerrarse a través de un aumento en la carga tributaria.

La pregunta entonces es: ¿Cuánto debe subir la carga tributaria y en qué forma lograr ese aumento? El sencillo ejercicio numérico realizado en la sección anterior permitió concluir que el aumento en la carga tributaria debe representar el 3.9% del PIB. Ahora conviene hacer un ejercicio más formal para completar la respuesta.

Con este fin, se construyó un modelo de simulación para analizar el efecto de diferentes medidas políticas sobre el resultado primario y financiero del Gobierno Central y sus niveles de endeudamiento hasta el año 2010. Para proyectar los ingresos tributarios se parte de las ecuaciones actualizadas del modelo de Corrales y Angulo (1992). Para proyectar el gasto se estimaron algunas regresiones para diferentes partidas y agregaciones del gasto, con base en datos de la Autoridad Presupuestaria para el período 1987-2000 (ver nota técnica de la CGR). Los mejores resultados se obtuvieron con la ecuación estimada

para el gasto total sin intereses en términos reales, que se presenta a continuación:

$$LGTSINTR= -1.9463 + 0.9874*LPIBR$$
$$(1.350) \qquad (0.0975)$$

dónde los números entre paréntesis representan el error estándar de estimación, LGTSINTR es el logaritmo del gasto total excluyendo intereses en términos reales y LPIBR representa el logaritmo del Producto Interno Bruto Real (base 1991)[49]. Esto implica que, en el período reciente (1987-2000), el crecimiento porcentual anual del gasto del Gobierno Central excluyendo intereses ha seguido casi uno a uno el crecimiento anual de la economía. Esto permite hacer la simulación en un escenario base en donde el gasto del Gobierno Central, excluyendo intereses, se mantiene constante como proporción del PIB[50].

El modelo permite proyectar (hasta el 2006) el resultado financiero del Gobierno Central a partir de una serie de supuestos sobre la trayectoria de algunas variables macroeconómicas relevantes para el análisis, tales como el crecimiento del PIB, la tasa de inflación, las tasas de interés local e internacional y el tipo de cambio.

El déficit resultante de las proyecciones de ingresos y gastos se financia íntegramente mediante nuevas colocaciones de deuda interna y externa, de acuerdo con la tendencia actual. Por lo tanto, el modelo permite analizar la evolución futura de la razón deuda/PIB para el Gobierno Central.

En todos los escenarios considerados, las proyecciones se basan en los siguientes supuestos:

- Tasa de crecimiento del producto interno bruto (PIB): 3%
- Tasa de interés local: 16% (nominal)
- Tasa de interés internacional: 9% (nominal)
- Tasa de devaluación: 7%
- Porcentaje del déficit financiado con deuda interna: 75%
- Tasa de inflación 10%[51]

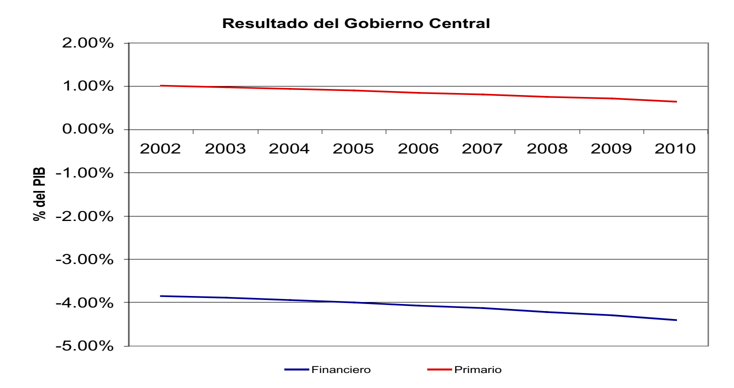
49 Esta estrecha relación entre el gasto del Gobierno y el PIB esconde un fenómeno más complejo. Cruz (1998) señala que, a precios constantes, la relación gasto Gobierno/PIB disminuye, pero esto se compensa con un aumento en el precio relativo de los servicios del Gobierno con relación al PIB (deflator G entre deflator PIB aumenta). De esta forma, el G/PIB medido a precios corrientes se mantiene aproximadamente constante, y así se supone en las simulaciones subsiguientes.

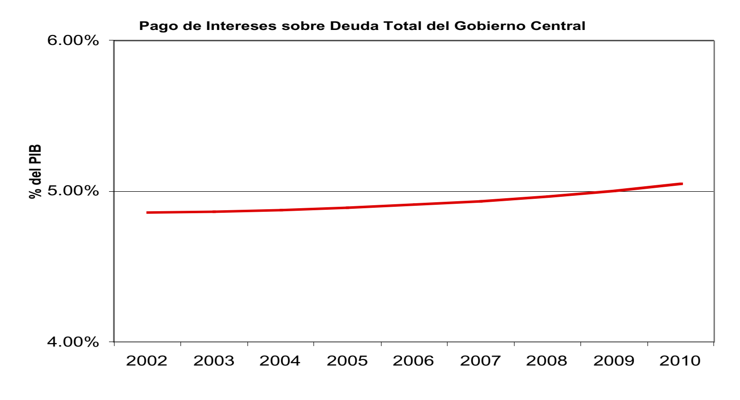
50 Para este propósito se intentan otras especificaciones, como asumir una tendencia en el gasto independiente del PIB, pero no dieron resultados significativos (ver nota técnica sobre este estudio, CGR).

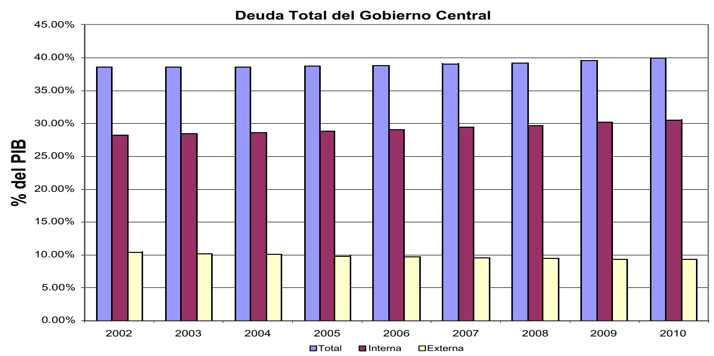
51 Los resultados no difieren mucho con supuestos distintos de inflación y devaluación, pues el modelo supone paridad de tasas de interés y una política cambiaria que busca mantener el tipo de cambio real constante, por lo que la tasa real de interés se ajusta automáticamente. Sin embargo, el modelo permite modificar estas condiciones para reflejar cambios en la tasa de interés real.

En el escenario base no se consideran acciones políticas que modifiquen la estructura tributaria o los niveles de gasto público. En esta forma, a lo largo del período de proyección, se mantienen condiciones muy similares a las que presentan las finanzas públicas en la actualidad, tal y como se aprecia en el Gráfico 24. Las variaciones en la carga tributaria y en el gasto con respecto al PIB son las que se derivan de la evolución del PIB, dada la relación estadística que se ha encontrado entre estas dos variables y el PIB para años anteriores.

Gráfico 24
Escenario Base / Escenario Pasivo







Acorde con lo que se vio en la segunda sección, el resultado es una muy ligera caída de la carga tributaria hacia el 2006, inferior a 0.2 puntos porcentuales en 5 años. Esta reducción se puede considerar insignificante para un ejercicio de proyección como este, por lo que el resultado no se aleja en forma significativa del escenario de boyancia. Los gastos como porcentaje del PIB se mantienen relativamente constantes, lo que produce un deterioro del superávit primario de 0.17 puntos porcentuales hacia el 2006. Sin embargo, el pago de intereses con relación al PIB tiende a aumentar ligeramente hacia el final del período de análisis, según la proyección del modelo. Bajo estas condiciones, la razón deuda/PIB mantiene una leve tendencia al alza, llegando a alcanzar el 38.9% del PIB en el año 2006, que se explica por el bajo crecimiento del PIB en relación con el déficit financiero del Gobierno Central.

En los siguientes cuatro escenarios se introducen algunas modificaciones y se determina la forma en que tendría que aumentar la carga tributaria en cada uno de los años, del 2003 al 2006, para que la deuda/PIB baje a 38% en el 2003, a 37% en el 2004, a 36% en el 2005 y a 35% en el 2006. Esta es una tendencia descendente deseable y que es razonable exigir para la deuda pública, si se piensa que, aún cuando el nivel actual podría considerarse manejable cuando se compara con el de otros países, su sostenibilidad depende de la capacidad del país para mantener una adecuada tasa de crecimiento económico, generar superávit primarios en el Gobierno Central y negociar tasas de interés reales favorables. Los resultados de los ejercicios de simulación se muestran en el cuadro siguiente.

Cuadro 8
Carga tributaria como % del PIB

	2002	2003	2004	2005	2006
Escenario base	13.03%	12.99%	12.95%	12.90%	12.85%
Escenario 1	13.03%	13.59%	13.98%	13.95%	13.92%
Escenario 2	13.03%	14.20%	14.68%	14.95%	15.32%
Escenario 3	13.03%	15.20%	15.68%	15.95%	16.32%
Escenario 4	13.03%	15.70%	16.18%	16.45%	16.82%

Los supuestos implícitos en cada uno de los escenarios fueron los siguientes: en el escenario 1 se parte del escenario base sin ninguna modificación, sólo se exige la reducción de la deuda/PIB en la forma comentada. Comparando con el escenario base, se necesitaría un aumento de la carga tributaria de 0.60 puntos porcentuales del PIB (de ahora en adelante PPP) en el 2003 y otro aumento de 0.43 PPP en

el 2004, posteriormente se podría estabilizar, dado el efecto de la reducción de la deuda sobre los intereses.

En el escenario 2 se presume que el gasto público va a aumentar por el incremento esperado en el pago de pensiones y en educación, de acuerdo a las proyecciones realizadas por la Comisión de Ex Ministros de Hacienda. Estas proyecciones indican que el gasto en pensiones como proporción del PIB será de 2.6% en el 2002, aumentando a 2.8%, 2.9%, 3.0% y 3.1%, en los años 2003, 2004, 2005 y 2006, respectivamente. En el caso del gasto en educación, la proyección es que será un 4.8%, del PIB en el 2002, creciendo a 5.0%, 5.4%, 5.7% y 6.1%, en los años 2003, 2004, 2005 y 2006, respectivamente. En este caso, comparando con el escenario base la carga tendría que aumentar en 1.21 PPP en el 2003.

En el escenario 3 se presume que, a partir del 2003, hay un aumento del gasto de un PPP por el costo asociado a la absorción por parte de Hacienda de las pérdidas del BCCR. Aquí vemos que el aumento en la carga tributaria en el 2003, a partir del escenario base, tendría que ser de 2.21 PPP para lograr el objetivo de reducción de la deuda en relación con el PIB.

Por último, en el escenario 4, se presume también que el gasto aumenta en 0.5 PPP por un aumento en la inversión pública; esto requiere un aumento en la carga tributaria de 2.71 PPP desde su nivel base proyectado.

Debe señalarse que los resultados anteriores se refieren al aumento de la carga tributaria para los distintos escenarios en el 2003. Sin embargo, el aumento en el gasto en educación se va a dar sobre todo en los años siguientes, pues de acuerdo al informe de la Comisión de Ex Ministros, este rubro aumenta del 4.8% del PIB en el 2002 al 6.1% del PIB en 2006. Así, cuando se compara el escenario base y el escenario 4 para el 2006, resulta que el aumento es de 3.97 PPP. Dado que un ajuste tributario toma varios años, este último resultado, y no el de 2.71 PPP referido al año 2003, es el más relevante como respuesta acerca del tamaño recomendado del ajuste tributario.

Nótese que el aumento recomendado en la carga tributaria, de acuerdo con el modelo de simulación y sus proyecciones, es superior al aumento de 2.5 PPP recomendado por la Comisión de Ex Ministros. Esta diferencia resulta llamativa, dado que este modelo parte de un escenario base *menos* pesimista, porque presume que, de alguna forma, se evitará el aumento en el gasto asociado al cumplimiento de los gastos obligatorios por ley[52]. Las consideraciones respecto a las

52 Lo que resulta factible dada la última resolución de la Sala IV sobre el tema.

pensiones y el gasto en educación son las mismas. La diferencia radica en que, en este modelo, también se incluye el traspaso de la deuda del BCCR al Gobierno Central, lo que representa un gasto adicional de alrededor de un PPP. Además, se presume que la inversión pública aumenta en 0.5 PPP, cosa que no considera el informe de la Comisión de Ex Ministros.

Es evidente, de acuerdo con los resultados discutidos en la sección anterior, que este aumento de casi 4 PPP no se puede lograr exclusivamente a través de un aumento en la tasa del impuesto de ventas. En la segunda sección se realizó un ejercicio para estimar el efecto del aumento de un punto en la tasa del *impuesto a las transacciones locales*, que es un impuesto "compuesto" por el impuesto de ventas y el selectivo de consumo usado en el modelo econométrico estimado en esa sección. Este impuesto tiene una tasa inferida promedio de 14% para el período 1985-2000, y la estimación implica que un aumento de un punto en la tasa generaría un aumento en la recaudación del 6.7%, lo que equivale al 0.55% del PIB en el 2000. Sin embargo, no es fácil inferir de este resultado el incremento en la recaudación que generaría un aumento en la tasa legal del *impuesto de ventas*, aunque se puede hacer una aproximación. Dado que el impuesto de ventas representa, aproximadamente, dos tercios de la recaudación del impuesto a las transacciones locales, un aumento en la tasa legal del impuesto de ventas del 13% al 15%, implicaría un aumento aproximado de la tasa implícita del impuesto a las transacciones locales del 14%, al 15.33%. Si se usan los resultados del modelo econométrico para estimar elasticidades, esto implica un aumento en la recaudación del 8.9%, lo que representa un aumento en la carga tributaria de 0.73 PPP (según el PIB del 2000).

Es claro que el incremento requerido debe venir no sólo de este aumento en la tasa del impuesto de ventas, sino también de un gran esfuerzo para aumentar la recaudación del impuesto sobre la renta – teniendo en cuenta las debilidades señaladas – más la expansión de la base del impuesto de ventas y algunas otras medidas específicas.

6. CONCLUSIONES FINALES

El análisis realizado en las secciones anteriores permite concluir que, a pesar del importante esfuerzo de modernización del sistema tributario que se inició a mediados de los ochenta y se fortaleció a inicios de los noventa, aún persisten problemas importantes en relación con la calidad, la equidad y la suficiencia del sistema tributario.

El principal problema en cuanto a calidad y equidad consiste en la permanencia de una estructura compleja, caracterizada por

impuestos con tarifas múltiples (renta), bases reducidas (ventas) y tributos ineficientes, cuya administración tiene efectos deficitarios. Esta complejidad tiene implicaciones en la equidad, pues muchos agentes económicos están exentos (caso del impuesto sobre la renta para las empresas de Zona Franca y las cooperativas) o evaden sus obligaciones, como lo evidencia la limitada contribución a la recaudación total proveniente de los impuestos a los ingresos. La complejidad del sistema tributario también dificulta su administración y desincentiva el cumplimiento al restarle transparencia.

En lo que respecta a la eficacia, el análisis muestra que el sistema tributario costarricense resulta boyante para la totalidad de la carga tributaria, pues aumenta en forma automática ante aumentos en la actividad económica. Sin embargo, cuando las cargas sobre los salarios se excluyen de la medición, el modelo de elasticidades sugiere un coeficiente de elasticidad de la carga tributaria respecto al PIB ligeramente inferior a la unidad, de 0.9666. Ello significa que si se presume una tasa de crecimiento del PIB nominal del 14% anual (10% de inflación más 4% de crecimiento real), cada año la carga tributaria se reduce en alrededor del 0.06% del PIB. Este resultado se puede interpretar como indicador de una cierta falta de boyancia, que implica la necesidad de un ajuste en la carga tributaria del 0.6% del PIB cada 10 años.

Aunque esta ligera ausencia de boyancia representa una debilidad, no parece que sea el principal problema que enfrenta el sistema tributario. Un problema más serio lo constituye el hecho de que el sistema tributario no llena el requisito de suficiencia, pues no produce los ingresos suficientes para darle al gasto público el sano financiamiento que necesita para mantener y mejorar los servicios que la sociedad costarricense espera del Estado. Un modelo de simulación y un análisis muy simple permiten concluir que la brecha fiscal para el Gobierno Central es de 3 puntos del PIB, según los datos del año 2000. Pero todo parece indicar que esta brecha crecerá en los próximos años, llegando a niveles cercanos a los cuatro puntos porcentuales hacia el 2006 en un escenario pasivo (sin aumentos en el gasto). Las proyecciones de gasto sugieren un acrecentamiento del desbalance.

El problema de la brecha fiscal, como es obvio, se puede enfrentar a través de un aumento en la carga tributaria o una reducción del gasto público. El análisis realizado en este capítulo sugiere en forma bastante clara que el enfoque adecuado es el aumento de la carga tributaria. Esta afirmación se sustenta en los siguientes hallazgos:

- En las últimas tres décadas, se ha reducido el gasto público con relación al PIB.

- El gasto público con relación al PIB es bajo si se compara con otros países con niveles de ingreso per capita similares.

- Hay normas constitucionales y cargas contractuales del Estado que hacen muy difícil reducir el gasto.

- Más que reducirse con relación al PIB, lo más probable es que el gasto aumente en los próximos años, tanto por el aumento del gasto en educación, como por el traspaso de la deuda del Banco Central al Gobierno Central.

- La inversión pública con respecto al PIB se redujo en forma importante en los noventa.

- Si este rubro se aumentara a su nivel de 1991, habrá un aumento en el gasto del Gobierno Central del 0.5% del PIB.

El aumento en la carga tributaria también se justifica si se compara la carga tributaria del país con la de otros países con niveles similares de ingreso per capita, desarrollo humano y equidad del ingreso.

La experiencia internacional sobre estos temas considera una prioridad mejorar la contribución relativa del impuesto sobre la renta. En segundo lugar, se debe revisar la base y la tasa del impuesto sobre las ventas. En tercer lugar, tal como lo señala el informe de la Comisión de Ex Ministros, se debe mejorar la eficiencia de la administración tributaria, objetivo que se facilitaría si se toman medidas para simplificar el sistema actual.

BIBLIOGRAFÍA

Banco Mundial. (2001). World Development Indicators 2001, Washington, D.C., E.U.A.

Banco Central de Costa Rica (2001). Información de las Cuentas Nacionales 1991-2000. Departamento de Contabilidad Social, San José.

CGR. (1995). El tamaño real del sector gobierno. Dirección de Estudios Económicos. San José, Costa Rica.

CGR (1997). Gasto del Gobierno General en Costa Rica: Composición, comparación y variación según clasificación funcional. Dirección de Estudios Económicos. San José, Costa Rica.

CGR. (2001). Memoria anual 2000. San José, Costa Rica.

Contraloría General de la República. (2002). Informe de fiscalización sobre la administración del impuesto de bienes inmuebles en las Municipalidades de Cartago (DFOE-IP-5/2002) y Alajuela (DFOE-IP-4/2002). Área de Ingresos Públicos. San José, Costa Rica.

CGR. (2002a). Impuesto sobre las Ventas. Evasión en el Régimen Interno. Área de Ingresos Públicos: San José, Costa Rica.

CGR. (2002b). Informes de fiscalización sobre la administración del impuesto de bienes inmuebles en las Municipalidades de Cartago (DFOE-IP-5/2002) y Alajuela (DFOE-IP-4/2002). Área de Ingresos Públicos. San José, Costa Rica.

Cornick M., Jorge. 1997. La administración tributaria en Costa Rica: situación actual y perspectivas. Ponencia presentada en el seminario Propuestas tributarias para el nuevo siglo. Academia de Centroamérica: San José.

Corrales Q., Jorge. (2001). ¿Se ha reducido la carga tributaria? Mimeo, San José, Costa Rica.

Corrales Q., Jorge y José E. Angulo A. 1992. Estimación de las elasticidades de los impuestos y del impacto sobre las recaudaciones de medidas tributarias discrecionales en Costa Rica. San José.

Cruz A., Juan E. y Guillermo Matamoros C. (1990). Costa Rica: Tributación y Gasto Público, un Análisis de Flexibilidad Fiscal. Imprenta Nacional, San José, Costa Rica.

Cruz A., Juan E. 1998. La tarifa y la evasión en el impuesto a las sociedades. Tesis de Maestría. Instituto Torcuato Di Tella, Buenos Aires, Argentina.

Ehdaie, Jahber. 1990. An Econometric Model for Estimating the Tax Elasticity and the Impact on Revenues of Discretionary Tax Measures (Applied to Malawi and Mauritius). World Bank Working Paper No 334. Washington D.C.

Engel, Eduardo y otros. 1998. Análisis Descriptivo del Tamaño Relativo del Gasto del Gobierno Chileno. Serie Economía N°43. Centro de Economía Aplicada, Universidad de Chile.

FMI. 2001. Government Financial Statistics Yearbook. Washington, D.C., E.U.A.

Lizano Faith, Eduardo (1997). Deuda Interna: Documentos, Notas y Comentarios. Academia de Centroámerica, Serie Estudios N° 12, San José, Costa Rica.

Méndez, Juan Carlos. (1991). Proposiciones de reforma de la estructura tributaria en Costa Rica. Mimeo. San José, Costa Rica.

Ministerio de Hacienda. (1997). La evasión fiscal en Costa Rica: el impuesto sobre las ventas. Departamento de Política Fiscal. San José, Costa Rica.

OECD. (2001). Consumption Tax Trends. VAT/GST, Excise and Environmental Taxes. París, Francia.

Rodríguez-Clare, A. (1999). Deuda Interna en Costa Rica: un enfoque alternativo. Parte II. Acta Académica, Universidad Autónoma de Centro América, Mayo. San José, Costa Rica.

Rodríguez-Clare, A.; M. Sáenz; A. Trejos. (2002). Análisis del crecimiento económico en Costa Rica: 1950 – 2000. Informe para el Banco Interamericano de Desarrollo. San José, Costa Rica.

Shome, Parthasarathi. (1994). Recientes experiencias y lecciones sobre la reforma de impuestos en países en desarrollo. En: José Rafael Brenes y Juan Rafael Vargas (eds.). Aspectos macroeconómicos de la reforma del Estado. Ministerio de Hacienda: San José, Costa Rica.

Tanzi, Vito; P. Shome; A. Atchabaían; M. Beytía. (1990). Costa Rica: El Sistema Tributario. Informe de Misión Técnica para el Gobierno de Costa Rica. Departamento de Finanzas Públicas del Fondo Monetario Internacional. San José, Costa Rica.

Vargas M., Thelmo. (1997). Racionalización del Sistema Tributario Costarricense. Ponencia presentada en el seminario Propuestas tributarias para el nuevo siglo. Academia de Centroamérica. San José. Costa Rica.

World Economic Forum. (2000). The Global Competitiveness Report 2000, Informe de Competitividad.

Anexo
Información base para los diagramas de dispersión

Paises	Carga Tributaria con Seg. Social	Carga Tributaria Sin Seg. Social	Indice de Desarrollo Humano 1999	Indice Gini 1999	Gasto/Pib 1998
Bélgica	43.0	28.5	0.935	25.0	45.7
Países Bajos	41.1	23.0	0.931	32.6	45.9
Croacia	40.4	n.d	0.803	26.8	45.6
Francia	38.9	21.6	0.924	32.7	46.2
Italia	38.8	26.0	0.909	27.3	43.8
Suecia	35.5	22.2	0.936	25.0	41.6
Israel	35.5	n.d	0.893	35.5	47.8
Austria	35.3	22.7	0.921	23.1	40.5
Noruega	34.7	25.3	0.939	25.8	37.2
Reino Unido	34.6	20.7	0.923	36.1	36.9
Hungría	33.6	22.2	0.829	30.8	44.1
Dinamarca	33.3	31.5	0.921	24.7	37.3
República Checa	33.0	17.5	0.844	25.4	35.5
Portugal	31.3	23.5	0.874	35.6	39.0
Irlanda	30.6	26.5	0.916	35.9	33.0
Nueva Zelanda	29.8	29.4	0.913	43.9	33.4
Polonia	29.0	19.6	0.828	32.9	37.5
Finlandia	27.7	24.5	0.925	25.6	33.4
España	26.9	16.5	0.908	32.5	32.9
Alemania	26.3	11.3	0.921	30.0	32.6
Uruguay	24.7	17.5	0.828	42.3	30.9
Rumania	24.4	n.d	0.772	28.2	31.9
Suiza	23.1	10.1	0.924	33.1	28.3
Australia	22.1	5.0	0.936	35.2	23.7
Grecia	21.9	21.3	0.881	32.7	30.8
Turquía	21.3	19.9	0.735	41.5	32.1
Brazil	19.9	12.2	0.75	60.0	24.6
Canadá	19.8	15.3	0.936	31.5	31.5
Estados Unidos	19.5	12.7	0.934	40.8	19.9
Chile	18.4	16.9	0.825	56.5	22.6
Costa Rica	18.4	12.5	0.821	45.0	21.9
Korea	17.3	15.4	0.875	31.6	17.4
Panamá	17.2	13.5	0.784	48.5	27.9
Rep. Dominicana	15.7	14.5	0.722	48.7	16.3
Singapur	n.d	n.d	0.876	n.d	19.8
Bolivia	13.9	12.0	0.648	42.0	22.0
Perú	13.8	12.4	0.743	46.2	18.0
Venezuela	12.8	12.0	0.765	48.8	20.7
Argentina	n.d	9.5	0.842	n.d	15.4
El Salvador	12.6	10.7	0.701	52.3	15.1
México	11.7	10.8	0.79	53.7	14.7
Colombia	10.6	10.8	0.765	57.1	16.6
China	6.1	n.d	0.714	40.3	9.3

Fuente: World Bank, 2001 (datos de 1999) y FMI, 2001.

Capítulo 2

Eficiencia y equidad en el sistema tributario costarricense

Capítulo 2

EFICIENCIA Y EQUIDAD EN EL SISTEMA TRIBUTARIO COSTARRICENSE[1]

Rodrigo Bolaños Z.

Resumen

En este capítulo se analizan los efectos del sistema tributario costarricense sobre la equidad y la eficiencia de la economía nacional.

La primera parte incluye el marco conceptual. Se hace una reseña de la literatura sobre los conceptos de eficiencia y equidad y se concluye que estos no tienen significados precisos en la literatura de las finanzas públicas y que su significado ha estado muy influido por la ideología dominante. En las recomendaciones prácticas para el diseño de sistemas tributarios en países en desarrollo, se enfatiza que tanto el diseño como las reformas de los sistemas deben responder a la capacidad institucional y administrativa, y que se deben evitar los impuestos complejos mientras esa capacidad no esté bien desarrollada. Las recomendaciones prácticas apuntan, básicamente, a la aplicación de bases impositivas amplias (como con los impuestos a la renta y al valor agregado) y tasas bajas y uniformes.

La segunda parte del capítulo contiene el análisis de las principales tendencias de los efectos en incidencia y eficiencia del sistema tributario costarricense. Por el lado del análisis de incidencia, entre 1988 y el año 2000, la evidencia disponible y los supuestos utilizados indican que el sistema impositivo tiene un efecto relativo casi nulo sobre la distribución del ingreso por grupos de ingreso. Por otro lado, cuando se mide la distribución de la carga impositiva, las tasas efectivas brutas por grupos de ingreso muestran una mejora, al pasar de una curva con marcada regresividad en los niveles de ingreso alto en 1988, a una leve regresividad en el 2000. Los resultados de incidencia para los grupos de ingreso bajo son bastante sensibles a los supuestos,

---

1 Se agradece el aporte de Felix Delgado Quesada en la elaboración del apartado cuatro sobre Incidencia del Sistema Tributario y en la revisión general del documento; sus valiosos aportes, sus sugerencias y su infatigable trabajo fueron fundamentales para culminar este estudio. En Bolaños y Delgado (2002) se reproducen los documentos que sirvieron de base para elaborar algunos aspectos de este capítulo. La responsabilidad por los errores del capítulo es de Rodrigo Bolaños. Se reconoce la participación de Juan Ernesto Cruz Azofeifa, David Cardoza Rodríguez y José Carlos Meléndez Hidalgo, funcionarios de la Contraloría General de la República, quienes colaboraron en la revisión y discusión del capítulo y en la consecución de materiales para su realización.

especialmente en lo que se refiere a la traslación de los impuestos sobre los salarios.

Por el lado de la eficiencia, la tendencia que muestra el análisis es hacia una leve desmejora, al aumentar ligeramente el costo de las distorsiones de los impuestos entre el año 1988 y el 2000. Los resultados son muy preliminares y tienen que interpretarse aún con más cautela que los de la incidencia, pero muestran niveles no despreciables de costo de las distorsiones: alrededor de un 30% de la recaudación.

Por último, se realizaron algunos cálculos preliminares sobre los posibles efectos de algunas medidas similares a las propuestas realizadas recientemente por la Comisión de ex Ministros de Hacienda. Si se uniforman las tasas de los impuestos que gravan los factores de producción (mano de obra, capital, propiedad) y las de los principales impuestos indirectos (ventas, selectivos de consumo), salvo las pocas excepciones de la canasta básica, la incidencia del sistema impositivo se hace ligeramente menos regresiva, y la eficiencia mejora en forma importante. Esto podría indicar que las líneas generales de las propuestas de los Ex ministros van en la dirección correcta (menor regresividad y menor costo por distorsiones).

Dados los problemas de falta de información detallada o actualizada, los resultados de este capítulo deben tomarse como preliminares y sujetos a futuras revisiones, en la medida en que se vaya produciendo la información pertinente -en especial, encuestas actualizadas de ingresos y gastos de los hogares e información agregada y detallada de las declaraciones rendidas por los contribuyentes de los principales impuestos- y se desarrollen modelos sencillos de equilibrio general, con cuantificación de elasticidades de oferta y demanda de bienes y factores que permitan medir los efectos en eficiencia y equidad de las diferentes opciones de reforma.

1. INTRODUCCIÓN

En este capítulo se pretende analizar en forma cuantitativa los efectos del sistema tributario costarricense sobre la equidad y la eficiencia de la economía nacional. Se intentará responder algunas de las siguientes preguntas: ¿Qué grupos sociales son los que, en última instancia, pagan los impuestos en Costa Rica? ¿Cómo ha variado la distribución de la carga tributaria en la última década? ¿Qué tan distorsionadores resultan los impuestos nacionales en cuanto a las decisiones de los consumidores, productores y otros grupos, y cómo ha variado el costo de las distorsiones en el tiempo? ¿Qué efectos podrían tener sobre la distribución de la carga impositiva y qué cambios en los costos de las distorsiones generarían algunas de las propuestas de reforma al sistema tributario planteadas recientemente en el país?

En Costa Rica, la discusión sobre temas y reformas tributarias rara vez ha ido acompañada de estudios cuantitativos sobre la incidencia (distribución de la carga tributaria) y la eficiencia (efectos distorsionadores) de los impuestos. Por lo general, las discusiones se basan en premisas e hipótesis que no han sido contrastadas con la evidencia empírica. Aunque hay poca información disponible sobre esta materia, cuando se discuten aspectos tributarios, siempre es importante confrontar las hipótesis de trabajo con la evidencia disponible. Aquí cabe recordar la afirmación de Myrdal (1969:157): "Todas las doctrinas económicas normativas son, en general, racionalizaciones de actitudes políticas y, probablemente, lo son más en la teoría de las finanzas públicas que en otras partes, porque ahí hay más presiones políticas en juego". El objetivo principal de este estudio es aportar elementos cuantitativos a esa discusión.

En la primera sección del capítulo, se expone el marco conceptual que sirve de fundamento a las secciones siguientes, donde se presentan los resultados del estudio. Se analiza brevemente la definición de los conceptos de eficiencia y equidad tributaria en la literatura de las finanzas públicas y se presenta un análisis bastante detallado de los objetivos y las políticas que, en materia tributaria, recomiendan algunos autores para los países en desarrollo. En la segunda sección se presentan las principales características de los impuestos analizados en las secciones siguientes. En la tercera, se discute la distribución de la carga tributaria y su efecto en la distribución del ingreso; en la cuarta, se analizan los efectos del sistema impositivo sobre la eficiencia de la economía nacional. En la quinta sección, se discuten los posibles efectos de algunas de las principales propuestas de reforma del sistema tributario costarricense recientemente planteadas. Por último, en la sección sexta, se resumen las principales conclusiones y recomendaciones.

El estudio se hizo a partir de las siguientes hipótesis: 1) El sistema tributario costarricense ha sido diseñado y ejecutado con poco conocimiento acerca de sus posibles efectos de eficiencia y equidad y, en estos aspectos, los resultados obtenidos no han sido satisfactorios. 2) Los efectos de los impuestos sobre la eficiencia han tenido menos peso que las consideraciones de equidad, lo que se ha expresado en una serie de políticas orientadas a estimular actividades que han promovido una asignación muy ineficiente de los recursos productivos y, probablemente, han empeorado la distribución del ingreso.

El enfoque de este capítulo parte de que si bien es cierto que para tener una idea integral de la acción del Estado es necesario analizar los efectos del gasto que este financia con la recaudación, es válido -y muy frecuente en la literatura -, separar el análisis y evaluar los efectos del sistema impositivo en términos de los objetivos planteados. Esto permite determinar si hay margen para mejorar la equidad y la eficiencia de la recaudación, haciendo abstracción del nivel, la composición y la distribución del gasto público. El predominio del principio de la capacidad de pago en las sociedades actuales permite analizar los impuestos y los gastos por separado, con excepción, quizás, de los pocos casos de impuestos que tienen su justificación en el principio del beneficio.

El autor desea expresar su agradecimiento a Mauricio Meza, que realizó los cálculos de las tasas de los principales impuestos indirectos, y a todos los que participaron en el Seminario organizado por la Contraloría en marzo del 2002 para discutir los borradores del Libro Blanco. Fernando Herrero revisó el documento e hizo importantes observaciones para mejorarlo tanto desde el punto de vista económico como de presentación. Guillermo Monge y María Teresa de Oñoro hicieron un trabajo importante de edición para mejorar la presentación del capítulo.

2. EFICIENCIA Y EQUIDAD TRIBUTARIAS Y POLÍTICAS IMPOSITIVAS EN LOS PAÍSES EN DESARROLLO[2]

Los conceptos de eficiencia y equidad no tienen significados precisos en la literatura de las finanzas públicas; por otra parte, estos significados han sido muy dependientes de la ideología dominante. En las discusiones sobre equidad, los principios dominantes del beneficio y la capacidad de pago han sido muy criticados; sin embargo, siguen en uso, en especial el de capacidad de pago.

En la actualidad, es normal que en la literatura se identifique equidad con el uso de instrumentos tributarios que permitan mejorar la distribución de la carga tributaria o del ingreso después de los impuestos, es decir, hacerla más “equitativa”, y se acepta que el medio para alcanzarla es la imposición progresiva de la capacidad de pago (ingreso, gasto o riqueza). Esa es la noción que manejaremos en este capítulo, aunque ahora se tiende a pensar que la capacidad redistributiva del sistema impositivo es limitada y que el gasto público es el instrumento fiscal por excelencia para lograr una mejor distribución del ingreso. Esto es especialmente cierto en el caso de los países en desarrollo, que no tienen la capacidad de manejar en forma eficiente impuestos complejos (como los impuestos al gasto y a los ingresos globalizados) y de cobertura universal.

En cuanto a la eficiencia, en los países más desarrollados, es cada vez más frecuente relacionar los conceptos y medidas de equilibrio general con la pérdida en bienestar o la “carga excedente” producida

2 Los primeros dos párrafos de esta sección son un resumen de Bolaños y Delgado (2002: Sección I). Los lectores interesados encontrarán allí una revisión crítica de los conceptos utilizados por los economistas en la definición de los objetivos de las finanzas públicas.

por los impuestos, al distorsionar las decisiones de demandantes y oferentes. En los países en desarrollo, esta tendencia es menor y, sobre todo en la aplicación práctica de los tributos, se siguen empleando significados del concepto de eficiencia restringidos a alcanzar objetivos particulares sobre ciertos sectores y actividades; lo negativo de estas medidas es que no incorporan sistemáticamente el costo de los impuestos y subsidios ni el costo de oportunidad de los recursos sobre otras actividades. En este capítulo se usarán los conceptos más generales de “carga excedente”, que permiten incluir en el análisis los efectos sobre otros sectores de la economía.

Bird (1992:190) señala que la “limitada capacidad administrativa es una restricción inevitable a la reforma fiscal en los países en desarrollo”, y la escasa evidencia indica una muy difundida evasión fiscal y “con frecuencia, la estructura tributaria en esos países se diseña, administra e interpreta judicialmente de tal manera que se producen enormes brechas entre las bases impositivas potenciales y las efectivas.” Por ello, no solo se justifica que la proporción de los llamados impuestos indirectos en la estructura impositiva de los países en desarrollo sea mayor que en los países desarrollados, sino que los especialistas designan como totalmente ilusorias las recetas “milagrosas” que pretenden modificar significativamente en el muy corto plazo la capacidad institucional y administrativa para mejorar la recaudación de impuestos. Bird (1992) recomienda cautela, cuando señala que los cambios en esta materia exigen una gran inversión y largos procesos para construir las bases de datos de los contribuyentes, desarrollar y aplicar sistemas informáticos con información cruzada proveniente de diferentes bases de impuestos, capacitar al personal administrativo y judicial que resuelve las disputas y aplica las sanciones, mejorar los sistemas y prácticas contables y remunerar adecuadamente a los funcionarios públicos para evitar la corrupción.

Para el caso de los países en desarrollo, la literatura basada en la experiencia práctica pone el énfasis en la reducida capacidad de estos países para recaudar y administrar eficientemente impuestos complejos, como los que gravan el ingreso y la riqueza. Los autores coinciden en que, si bien es necesario invertir para mejorar la situación actual, el diseño de la estructura tributaria debe tener en cuenta esa limitación, pues incide tanto en la equidad como en la eficiencia tributarias.

En lo que atañe a la equidad y a la redistribución, hoy día se admite que los impuestos al ingreso y a la riqueza con altas tasas marginales, como los que predominaron en los años 50, 60 y 70, son contraproducentes si no hay una buena capacidad de administración

y cobro. Las elusiones y evasiones terminan generando altísimos e injustificables niveles de iniquidad horizontal y vertical, sobre todo cuando hay grupos con más recursos para evadir los impuestos o cuando se deben exonerar ciertos ingresos o actividades por políticas de incentivo o porque son “difíciles de gravar”.

En cuanto a la eficiencia, la situación es similar, y las recomendaciones más recientes sugieren simplificar y uniformizar: buscar bases amplias, tasas bajas y neutralidad. Simplificar implica concentrar los esfuerzos en un pequeño grupo de impuestos: renta y riqueza (incluida la propiedad), con algún grado de progresión y tendencia a integrar los ingresos en el impuesto a las personas físicas; valor agregado; arancel de importación uniforme y algunos impuestos específicos al consumo de bienes, especialmente los que puedan considerarse suntuarios (automóviles, casas lujosas, joyas) o produzcan externalidades (combustibles, medio ambiente y congestión). Las bases amplias procuran evitar distorsiones en la cobertura de impuestos como el de renta o el de valor agregado, que pueden complicar la administración e inducir asignaciones de recursos ineficientes; a su vez, permiten recaudar lo suficiente con tasas bajas, para que las inevitables distorsiones tengan el menor efecto sobre el bienestar.

De acuerdo con la literatura de la imposición óptima, las tasas uniformes no son necesariamente óptimas bajo criterios aceptados de eficiencia. Pero para los países en desarrollo, sería muy costoso administrar sistemas con tasas diferenciadas de acuerdo con las elasticidades de los bienes. En todo caso, todavía hay poca información sobre esos parámetros para intentar poner en vigencia un sistema de imposición con tasas diferenciadas que aseguren un grado aceptable de confiabilidad.

Sin embargo, en la práctica, en varios países - y Costa Rica no es la excepción -, las políticas tributarias han establecido amplias discriminaciones tanto entre bienes como entre sectores económicos, con tasas diferenciadas, importantes exoneraciones y exclusiones de las bases imponibles, subsidios y devoluciones de impuestos. Por lo general, estas diferencias de tratamiento se han justificado con base en criterios de eficiencia, donde el objetivo es aumentar la producción o la inversión en cierto sector o actividad económica. Estos objetivos varían desde los altos niveles de impuestos a las planillas para financiar los programas de seguridad social; la alta protección arancelaria y los subsidios a la inversión en capital físico utilizados entre los años cincuenta y ochenta del siglo XX; hasta la promoción de exportaciones, turismo e inversión extranjera que ha predominado desde fines de los años ochenta.

En ese contexto, el concepto de eficiencia utilizado es diferente al presentado en los párrafos anteriores. Por lo general, la justificación de estas medidas tributarias discriminatorias supone externalidades; entre las más destacadas, pueden mencionarse las siguientes: la supuesta tendencia al deterioro de los términos de intercambio, el bajo ahorro local, las industrias nacientes y la industrialización vía inversión en capital físico más la escasez de divisas extranjeras, en el caso de la protección arancelaria o la promoción de exportaciones; la imposibilidad de vencer la resistencia política a eliminar distorsiones que afectan la competitividad internacional, en el caso de los subsidios e incentivos a las exportaciones y a la inversión en capital físico en esos sectores; la falta de acceso a tecnología y a sistemas de producción y organización avanzados y la competencia de otros países en desarrollo, en la atracción de inversión extranjera.

No puede negarse que en Costa Rica ha habido avances para mejorar la capacidad institucional y administrativa en materia tributaria, pero estos han sido lentos e incompletos. Por ello, al analizar las posibilidades de reforma tributaria, es importante tener muy presente lo que puede y lo que no puede hacer o manejar bien el sistema institucional. En esta materia, los análisis deben centrase en medir, por ejemplo, qué capacidad hay para pasar del impuesto sobre la renta predominantemente cedular que se aplica hoy en día en Costa Rica, a uno globalizado e integrado, con una base de ingresos universal y no territorial, como lo han propuesto algunos especialistas.

2.1 Orientaciones para el análisis de eficiencia y equidad en Costa Rica

Las recomendaciones sobre eficiencia y equidad que se hacen en este capítulo se basan en conceptos más generales, como los planteados por Harberger (1980 a, 1981, 1985, 1990 y 1992) y Musgrave (1988). Las nociones que se exponen a continuación, todas relacionadas con impuestos relevantes para Costa Rica, resumen las experiencias de estos autores, que han trabajado durante las últimas décadas en reforma tributaria para países en desarrollo.

1. Estructura tributaria. Se acepta la inexistencia de reglas fijas. Las combinaciones de impuestos directos, indirectos, al ingreso, a la riqueza y a los bienes suntuarios dependen, en buena parte, de las decisiones políticas y de la capacidad estatal de aplicarlos correctamente y evitar la elusión y la evasión. En este sentido, lo conveniente es tener impuestos al ingreso y a la riqueza con una progresividad moderada y no imponer tasas marginales altas, para no

incentivar la evasión, evitar altos costos en eficiencia y compensar la regresividad característica de la mayoría de los impuestos indirectos. Estos constituyen un componente necesario, una forma indirecta - aunque potencialmente regresiva - de gravar la capacidad de pago de las personas y alcanzar la recaudación fiscal deseada, dadas las limitaciones políticas y administrativas para hacerlo sólo con impuestos directos. Los impuestos indirectos también se pueden utilizar para eliminar las distorsiones introducidas por las externalidades y para gravar el consumo suntuario, así como para introducir los elementos de diferenciación derivados de las reglas de la imposición óptima.

2. Tipos de distorsiones. Las principales distorsiones producidas por los impuestos de tipo general son:

a. *Impuestos directos versus indirectos*. En la práctica, algunos autores defienden los impuestos directos (al ingreso de los factores de producción, el gasto, el consumo o la riqueza) en relación con los indirectos, en términos de un menor costo en bienestar y ventajas desde el punto de vista redistributivo; en teoría, ambos producen distorsiones y el costo de un tipo de impuesto sobre el otro es materia empírica que debe resolverse caso por caso. Esto porque, aún cuando un impuesto al ingreso o al consumo puede entenderse como un impuesto general a una tasa uniforme sobre la producción o el consumo de todos los bienes y servicios transados en los mercados -que, por lo tanto, no distorsiona los precios relativos entre esos bienes-, sí introduce distorsiones entre los precios relativos de esos bienes y otros no gravados, especialmente el tiempo no trabajado. Por lo tanto, los impuestos directos tienen una carga excedente porque distorsionan la elección entre el trabajo y el ocio o entre el ocio y cada uno de los bienes en los que se gasta el ingreso, además de la distorsión que se indica a continuación.

b. *Ahorro versus consumo*. Los impuestos directos basados en el ingreso o riqueza distorsionan otro margen de elección: el consumo presente versus el consumo futuro. El retorno al ahorro (intereses, dividendos, ganancias de capital) es un componente del ingreso; por lo tanto, al gravarse, se encarece relativamente el consumo futuro. Por eso, algunos autores prefieren que la base de los impuestos directos sea el gasto actual en consumo (Kaldor, 1969). Algunos países han introducido ajustes parciales en la base del impuesto a la renta, para excluir algunas formas de ahorro y disminuir el costo en eficiencia de los impuestos al ingreso. Esta es también una de las razones para preferir que los impuestos al valor agregado sean del tipo consumo (ver punto 3).

Sin embargo, se debe tener presente que un impuesto sobre el gasto en consumo debería tener una tasa impositiva más alta que un impuesto al ingreso, para recaudar el mismo monto, lo que podría incrementar su costo excedente.

c. *Impuesto "híbrido" entre ingreso y consumo.* Harberger (1981) considera conveniente que los países en desarrollo introduzcan cambios graduales a la base gravable del impuesto personal al ingreso, con el fin de acercarla al consumo y tener un impuesto "híbrido" entre ingreso y consumo. Para esto, se deben excluir de la base imponible los aportes a cuentas de ahorro especialmente autorizadas, en el sistema financiero formal y regulado, que permite un adecuado control y fiscalización del ahorro. Los retiros de esas cuentas se incluirían en la base imponible del impuesto a la renta, porque irían al consumo; además, se evita el inconveniente práctico más serio de un impuesto al consumo puro: el potencial de esconder la venta de activos para consumir. Como ningún país ha experimentado con un impuesto progresivo al gasto en consumo, señala que debe haber más experiencia antes de aplicarlo en países en desarrollo.

d. *Uniformidad en las tasas de los impuestos indirectos.* Si bien la teoría de la imposición óptima propone, por razones de eficiencia, que las tasas de los impuestos indirectos deben ser más altas para los bienes con elasticidades de demanda más baja o para los que sean complementos cercanos de los bienes no gravados[3] y, por razones de equidad, tasas también altas para los ingresos y riquezas altos y bienes de consumo suntuario, hay razones que permiten justificar tasas uniformes en los impuestos indirectos, salvo para bienes de consumo suntuario. Esas tasas uniformes en impuestos de amplias bases (por ejemplo, aranceles e impuestos al valor agregado), se basan en la presunción de que las tasas diferenciales aplicadas en muchos países en desarrollo tienen más relación con las presiones políticas de grupos que buscan privilegios y con la alta evasión, que con consideraciones de eficiencia. Por lo tanto, se presume que la introducción de amplias bases y tasas uniformes mejoraría la eficiencia y la equidad. Además, en los países menos desarrollados, es más difícil disponer de la información necesaria para hacer cálculos

3 El principio es dar tratamiento tributario semejante a los sustitutos cercanos, y gravar complementos de los bienes más difíciles de gravar. Un ejemplo extremo que ilustra este último principio: cuando se impone un gravamen a un solo bien entre varios que se usan indefectiblemente en proporciones fijas, como gravar sólo los zapatos del pie derecho y no los del izquierdo. Si no se generaliza la moda de usar zapato sólo en el pie izquierdo, de hecho, se gravarían ambos tipos de zapatos. (Harberger, 1992).

razonables de las tasas óptimas. Para Musgrave (1988: 263), la ruta adecuada es introducir primero bases amplias y tasas uniformes (incluidos los aranceles) y, posteriormente, a medida que sea posible, introducir diferencias para minimizar las cargas excedentes, siempre que sean consistentes con otros objetivos de las políticas de desarrollo. Para este autor no es posible hacerlo a la inversa, es decir, partir de una diferenciación en las tasas para eliminar las cargas excedentes.

e. *Equidad horizontal y vertical en los impuestos directos*. Actualmente se tiende a aceptar que, en la imposición personal, todos los ingresos deben tratarse por igual (equidad horizontal), con independencia de su fuente. Esto ha llevado a integrar los impuestos a nivel de las personas físicas en una sola base, que incluye tanto los provenientes del trabajo como los del capital (intereses, dividendos, ganancias de capital) y otras formas de propiedad (rentas, patentes, otros). Se propone, por las razones institucionales y administrativas antes mencionadas, tasas impositivas moderadamente progresivas (equidad vertical), para que una mayor proporción de la carga recaiga sobre las personas con mayor ingreso y riqueza y así compensar la regresividad en la distribución de la carga de los impuestos indirectos.

f. *Externalidades*. Algunas, reconocidas recientemente, se relacionan con la contaminación del medio ambiente y la congestión vial. Se dispone de mucha literatura acerca de cómo utilizar los impuestos para que los agentes económicos internalicen los costos sociales de sus acciones, cuando estas imponen costos a terceros. En el caso de la contaminación, los impuestos tipo Pigou pueden hacer que las empresas reflejen en el precio el verdadero costo de producir un bien que contamina el aire u otros recursos naturales sobre los que no hay propiedad privada. En el caso de la congestión vial, las externalidades tienen que ver con el costo en el tiempo de transporte y en depreciación y operación de los vehículos que impone un vehículo a otros en una vía congestionada, sin que esos costos se internalicen en las decisiones de utilizar una vía de comunicación. Este fenómeno ha promovido el desarrollo de teorías y sistemas para aplicar tasas óptimas que tratan de eliminar la externalidad negativa; esto requiere contar con sistemas sofisticados para cobrar las tasas diferenciadas por horas pico en forma eficiente, sin aumentar la congestión en las vías no cubiertas por esos sistemas.

3. Impuestos internos sobre mercancías y servicios.

Los impuestos al valor agregado (IVA) se han convertido en la principal pieza en las estructuras tributarias de la mayoría de los países, pues son muy flexibles para aumentar o reducir la recaudación y permiten eliminar el efecto "cascada" de los impuestos a las ventas brutas y a las transacciones. Por razones administrativas, en los países en desarrollo se considera que el IVA es preferible a los impuestos sobre las ventas al nivel de menudeo, aunque se puede complementar con impuestos al consumo, a la producción industrial o a la importación. Además, para no gravar el ahorro y la inversión, se prefiere poner el consumo como la base del IVA, excluyendo de la base imponible la inversión en bienes de capital. También se prefiere utilizar el sistema de crédito, porque las ventas totales de cada contribuyente se gravan con la tasa del impuesto y contra ese monto se acreditan los impuestos IVA pagados por el contribuyente en el precio de compra de las materias primas, los bienes intermedios y los insumos y servicios incorporados en los productos o servicios vendidos. El IVA debe gravar por igual a los bienes importados y a los locales. En la actualidad, hay una serie de sectores y actividades difíciles de incluir en la base gravable, como las rentas por alquileres de casas y las imputables a los servicios que obtienen los dueños por habitar la casa propia, las actividades de servicios médicos y educacionales, los servicios financieros –por las dificultades para ponderar sus ventas y valor agregado –, las pequeñas empresas y negocios.[4] Las reglas que deben aplicarse, derivadas de los postulados harbergerianos del análisis de bienestar son:

a. Un sector o actividad debe estar en la base imponible del IVA, si al incluírsele, el efecto contractivo sobre la producción de ese sector o actividad, tiene como contraparte una mayor expansión de otras actividades gravadas respecto a las no gravadas;

b. Es más probable que la condición anterior se cumpla cuando los sustitutos cercanos del bien producido por el sector o actividad en estudio ya están gravados en la base del IVA, y sus sustitutos imperfectos están fuera de la base del IVA. No sería recomendable incluir en la base del IVA un bien o servicio y dejar fuera a sus sustitutos cercanos.

4 Cuando se exonera un sector o bien, es posible que su valor agregado igualmente resulte gravado, cuando otros sectores o bienes utilicen al producto o servicio exonerado como un insumo y no puedan reclamar un crédito contra ese gasto. Por eso en algunos casos, por razones de costos de recaudación u otros, puede resultar conveniente excluir ciertos bienes o sectores de la base imponible, con poca pérdida en cuanto a eficiencia y recaudación.

c. Como corolario de las premisas anteriores, se debe incorporar a la base del IVA "paquetes" de diferentes bienes o servicios que sean sustitutos cercanos entre sí. Si por razones administrativas o de otra índole se excluyen ciertos bienes o servicios, sus sustitutos cercanos también deben excluirse de la base.[5]

d. Si bien en el IVA las tasas uniformes no son necesariamente una consecuencia de los principios de imposición óptima, desde el punto de vista administrativo se consideran convenientes. Además, algunos autores las defienden como una forma de pacto social, donde el Estado no trata de explotar su poder monopólico con tasas más altas para los bienes con demanda precio inelástica y también como una forma de evitar cambios constantes en las tasas, derivadas de las presiones políticas de diferentes grupos.

e. Si los sistemas de administración y control del impuesto al ingreso personal son débiles e ineficientes y no se puede tener un impuesto personal al ingreso global, sería conveniente utilizar unas pocas tasas múltiples en el IVA, para gravar con tasas más altas los bienes que pesen más en el consumo de las personas de ingresos más altos, y con tasas más bajas los bienes consumidos por las de ingresos menores. Harberger recomienda tres categorías, con sobretasas de alrededor del 10, el 20 y el 30 % por encima de la tasa básica del IVA, respetando las reglas expresadas en los incisos anteriores.

f. Las exportaciones de bienes deben excluirse de la base imponible, lo que probablemente requiere devolver los impuestos IVA pagados por los exportadores sobre los insumos incorporados en el valor exportado. En general, se acepta que las exportaciones deben estar libres de impuestos, salvo cuando el país tenga poder monopólico en los mercados internacionales.

4. Arancel de las importaciones. Desde los años ochenta, los países en desarrollo han tendido a disminuir los niveles y la dispersión de la protección efectiva, aunque solo en casos excepcionales las reformas

5 Se ha introducido una diferencia entre exoneración y tasa "cero". En este último caso, el contribuyente puede reclamar un crédito sobre el IVA pagado en los insumos y bienes intermedios incorporados en el bien o servicio producido, lo que no ocurre en el caso de la exoneración. Cuando solo hay exoneración y los insumos o bienes intermedios están gravados, el bien final implícitamente paga un impuesto, según la proporción que representan esos insumos y bienes intermedios del valor final y su tasa impositiva. En el caso de "tasa cero", el crédito elimina del todo el impuesto. Los cálculos de tasas efectivas implícitas serían similares a los de protección efectiva de los aranceles de importación. Es importante señalar que normalmente los estudios de incidencia del IVA no calculan las tasas efectivas. Algunas excepciones son la discusión conceptual de McLure (1990) y las mediciones de Engel, Galetovic y Raddatz (1998a) para Chile.

han logrado eliminar totalmente las diferencias en protección efectiva introducidas por aranceles más bajos a los insumos y bienes intermedios importados que a las importaciones de bienes finales de consumo. Aunque se reconoce el arancel como una respuesta a las presiones proteccionistas, y teóricamente no hay una base para sustentar aranceles uniformes para todos los bienes (ya sean insumos, materias primas, bienes intermedios o finales), por razones políticas y administrativas, se defienden tasas uniformes para los países en desarrollo. Es probable que un arancel uniforme sea más fácil de administrar y disminuya los grados de discrecionalidad y las posibilidades de corrupción entre los aforadores de las aduanas al determinar la partida arancelaria que debe aplicarse a un bien. Por otro lado, con un arancel uniforme, el nivel de protección efectiva al valor agregado sería el mismo para todas las actividades, lo que ofrece una buena base de apoyo a las autoridades para rechazar presiones a favor de subir los aranceles a los bienes finales y bajar los de las materias primas e insumos intermedios: en recursos productivos, el costo de ahorrar un dólar en importaciones sería el mismo, sea en insumos o productos finales.

5. Impuestos al capital y al ingreso personal. Tal vez la consideración más importante en la imposición al capital en los países en desarrollo es la restricción de política impuesta por la movilidad del capital hacía adentro y hacia afuera de la economía, aún cuando se apliquen limitaciones a esos movimientos. En la actualidad, la mayoría de los países en desarrollo ha eliminado esas restricciones, por lo tanto, imponer una tasa excesiva al retorno del capital, tendrá en el largo plazo, el efecto de reducir el stock de capital, con un costo no sólo en eficiencia, sino también en equidad, pues el impuesto en exceso se trasladaría vía un aumento en la tasa bruta de retorno hasta que la tasa de retorno real neta de impuesto se iguale a la internacional. En esas condiciones, el impuesto en exceso del internacional incidiría sobre el ingreso de los factores más inmóviles, como la mano de obra, especialmente la no calificada, y podría beneficiar a los propietarios del factor tierra (Harberger, 1985). Hay varias consideraciones especiales que se deben tener presentes en este análisis:

a. *Tratamiento de los ingresos de las empresas multinacionales*. Muchos países desarrollados permiten que sus empresas acrediten los impuestos directos pagados por ellas o sus subsidiarias a otros gobiernos sobre los ingresos generados en inversiones realizadas en el exterior. Por eso, los países en desarrollo deben considerar el establecer impuestos especiales a las utilidades de las empresas multinacionales, en tanto no sobrepasen los montos que deberían pagar en su país de origen. No se trata de gravar las utilidades de estas empresas sólo cuando

se remesan al exterior, sino más bien cuando se producen, mediante el pago de los impuestos (como el de las utilidades de las sociedades) que son normales en los países en desarrollo, y en muchos casos, contrariamente a lo recomendado, gravan a las empresas locales y exoneran a la inversión extranjera. Esta discriminación no sólo puede tener efectos negativos de equidad y eficiencia (ver los puntos siguientes), sino que constituye una donación de recursos a las tesorerías de los países desarrollados y una práctica contraria a las regulaciones de la Organización Mundial de Comercio.[6]

b. *Integración plena de los impuestos a las utilidades de las empresas en el impuesto al ingreso de las personas*. La norma óptima consiste en que haya una integración plena, de manera que las personas físicas que son propietarias de sociedades incluyan en su base imponible la proporción correspondiente a las utilidades económicas producidas por las empresas, hayan sido distribuidas o no.[7] Esta integración de las utilidades en el impuesto global de las personas físicas elimina, de hecho, el impuesto sobre las utilidades de las empresas. Sin embargo, se justifica mantener el impuesto a las utilidades de las sociedades por varias razones. Un mecanismo de cobro eficiente consiste en cobrar el impuesto a las utilidades de las sociedades, pero tratarlo como una retención en la fuente, a cuenta del impuesto personal que deben pagar los socios residentes en el país. A éstos se les acreditaría la proporción de esa retención al liquidar el impuesto sobre su renta global, renta que incluiría la parte proporcional de las utilidades, distribuidas o no. Este procedimiento tiene la ventaja adicional de que, al mantener el impuesto a las utilidades de las empresas acreditable en el impuesto al ingreso de los socios residentes del país, se cobraría el impuesto a las utilidades de las multinacionales y a la inversión extranjera y no se produciría el traslado de ingresos a las tesorerías de los países donde se originó la inversión.[8] Las utilidades distribuidas como dividendos no se gravarían por separado para evitar la doble imposición. También

6 Ese es el caso de Costa Rica (Véase FIAS, 2001). Un tratamiento adecuado de las utilidades de empresas multinacionales demandará que el país anfitrión tenga una serie de reglas claras, conocidas y estables sobre el tratamiento de los precios de transferencia entre las distintas subsidiarias y la casa matriz de una multinacional.

7 Para las empresas que cotizan en bolsa, la parte no distribuida se reflejaría como una ganancia de capital, por lo que se debería evitar la doble imposición. Como normalmente las ganancias de capital se gravan cuando se realizan y no cuando se devengan, quizás sea preferible gravar las utilidades no distribuidas en el impuesto personal y no en el de ganancias de capital, o gravar estas últimas cuando se devengan (con deducción de las pérdidas).

8 Harberger (1990: 38) recomienda que la tasa del impuesto a las utilidades de las empresas sea igual a la tasa marginal más alta en el impuesto a la renta personal cuando hay plena integración. De esta manera, las utilidades de las multinacionales se gravarían a esa tasa. La tasa marginal máxima debería guardar proporción con las tasas aplicables a las utilidades de las empresas en países desarrollados que conceden créditos por los impuestos directos pagados por las subsidiarias de sus empresas.

se deberían gravar otras formas de ingresos generadas por el capital extranjero en el país, cualquiera que sea su forma (por ejemplo: intereses sobre préstamos otorgados por intermediarios financieros del exterior); esto podría hacerse a través del impuesto a las remesas al exterior.

c. *Integración parcial de los impuestos a las utilidades de las empresas en el impuesto al ingreso de las personas*. Una variante de la integración plena de los impuestos a las utilidades de las sociedades es la llamada "integración parcial". Aunque tiene la desventaja de no eliminar el impuesto especial a las utilidades de las sociedades en forma total, puede ser más conveniente para los países con una administración tributaria poco desarrollada y verse como un paso intermedio hacia la integración plena. La integración parcial requiere mantener el impuesto a las utilidades de las empresas e integrar la parte de los dividendos. Prorratea el impuesto a las utilidades entre las utilidades retenidas y las distribuidas como dividendos y permite a los socios acreditar el impuesto cobrado a la sociedad sobre la fracción de utilidades correspondiente a los dividendos, al calcular el impuesto personal del socio como una retención en la fuente. Los dividendos se sumarían en la base del impuesto al ingreso personal, pero no la parte proporcional de las utilidades retenidas. En este caso, Harberger (1985) recomienda que la tasa del impuesto a las utilidades sea uniforme y no progresiva, porque esta última se convierte en un impuesto al crecimiento de las empresas pequeñas y medianas y, en su criterio, la progresividad sólo se justifica en los impuestos a la renta personal. Musgrave prefiere eliminar o reducir los impuestos a las utilidades no distribuidas como una vía para fomentar el ahorro y la inversión.

d. *Subsidios e incentivos al capital.* En una economía pequeña y abierta, un impuesto excesivo al retorno del capital se traduce en un impuesto al trabajo y a la renta de los factores inmóviles; una tasa menor o un subsidio al capital extranjero podría tener el efecto contrario y aumentar el ingreso de la mano de obra y las rentas de otros factores inmóviles. Una política de incentivos basada en este argumento (que además contraría las reglas de la Organización Mundial de Comercio) impone una carga excedente (y quizás creciente) sobre las otras fuentes de ingreso fiscal, -dado un nivel de gasto público como proporción del PIB en una economía en crecimiento y tasas constantes o crecientes de inversión extranjera directa- y constituye una iniquidad en el trato al capital local. Si se van a otorgar incentivos a la inversión de capital (aunque no se recomiendan, por sus efectos negativos en eficiencia y equidad), deben ser generales y no discriminar por el origen del capital. Además, no deben premiar a los activos de corta

duración, como lo hace la depreciación acelerada o los créditos a la inversión en capital o a la compra de acciones. Estos esquemas tienen la desventaja de subsidiar la depreciación del capital, y en algunos casos (como posiblemente los ha habido en Costa Rica en sectores como el turismo) se pueden llegar a convertir en proyectos rentables en el ámbito privado pero que como inversiones tienen una rentabilidad social negativa, o sea, que "descrean" riqueza nacional y "regalan" dineros de los contribuyentes a los afortunados socios de esos proyectos. Estos efectos negativos pueden evitarse si se diseñan incentivos orientados a aumentar el valor presente del retorno neto de la inversión y no a reducir su costo.[9] Para esto hay varias opciones disponibles; una consiste en disminuir la tasa del impuesto sobre el ingreso generado por las inversiones que se desea favorecer, por ejemplo, reduciendo el impuesto a las utilidades de las empresas de ese sector o actividad. Otra es otorgar un crédito a la inversión neta en las actividades o sectores favorecidos igual a la tasa del impuesto a las utilidades multiplicada por el valor de la inversión, y posteriormente, gravar las utilidades generadas.

e. *Corrección monetaria*. La inflación produce distorsiones en las bases imponibles, sobre todo en el tratamiento de la depreciación del capital, en el valor de los inventarios y en las ganancias y pérdidas en el valor real de los activos financieros no indexados. Por esta razón, para los países con propensión a recurrir a financiamiento inflacionario, se han montado algunos esquemas que permiten corregir estas distorsiones, con el fin de que la tasa o base de los impuestos al ingreso del capital no dependan directamente de la tasa de inflación (Harberger, 1990; 1982).

6. Impuestos a la planilla. En los países en desarrollo, los impuestos a las planillas, especialmente los destinados a financiar los programas de seguridad social, tienen el inconveniente de imponer altas tasas sobre los sueldos y salarios. Además de propiciar el traslado de ciertas actividades a los sectores informales de la economía, estos impuestos configuran un trato muy poco equitativo para el factor mano de obra (si recaen sobre el trabajador) o producen altas ineficiencias al encarecer en términos relativos la mano de obra respecto al capital (si inciden sobre el empleador). Esto lleva a usar técnicas más intensivas en capital, más allá de lo que producen los incentivos especiales y directos al capital, encarece el factor abundante (mano de obra) y abarata el escaso (capital), de acuerdo con la dotación de factores propia de los países en desarrollo. Por eso se recomienda sustituir por lo menos parcialmente el financiamiento

9 Para un tratamiento detallado, véase Harberger (1980) y (1990).

de los programas de seguridad social con otras fuentes que permitan disminuir la distorsión sobre la mano de obra, como los impuestos al ingreso personal y al valor agregado.[10]

7. Sectores difíciles de gravar y bases presuntivas. Tanto en los impuestos al ingreso o a la propiedad como al valor agregado, hay sectores o actividades difíciles de gravar por cuestiones administrativas, falta de información o de registro contable o altas posibilidades de evasión. En estos casos, las recomendaciones van desde excluirlos de la base, especialmente en el caso del IVA, cuando se puede gravar ese valor agregado en etapas posteriores de la cadena de producción, hasta el uso de ingresos y costos imputados, como en el caso de las microempresas, empresas pequeñas, profesionales y agricultores. Una modalidad del ingreso imputado consiste en gravar la riqueza de un sector o actividad suponiendo que genera un rendimiento anual igual al del largo plazo; el impuesto se establece de forma tal que represente un porcentaje de ese rendimiento de largo plazo, similar a las tasas aplicadas en el impuesto al ingreso personal.

10 La propuesta de establecer salarios mínimos por encima de los niveles de mercado para forzar a las empresas a contratar mano de obra más productiva es ineficiente y hasta absurda, porque “pone la carreta delante de los bueyes”. Lo que debe hacerse es buscar que la educación y la capacitación aumenten la productividad de la mano de obra y desplacen las curvas de demanda de ese factor hacia arriba, para que esto conduzca a aumentar los salarios reales y el empleo, y no a la inversa, es decir, aumentar arbitrariamente los salarios y moverse a lo largo de la curva de demanda con menos empleo.

3. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LOS IMPUESTOS INCLUIDOS EN EL ANÁLISIS

Antes de examinar los resultados de los análisis de incidencia y eficiencia tributarias se presentan algunos datos sobre los impuestos incluidos en esos estudios. Para realizar los análisis se escogieron dos años, 1988 y 2000, con el fin de comparar las tendencias en los efectos de los tributos. La escogencia estuvo condicionada por la disponibilidad de información detallada sobre los ingresos y gastos de los hogares, que era esencial para el análisis de incidencia tributaria: la última encuesta detallada de ingresos y gastos data de 1988. Por otro lado, la fecha más cercana con información detallada sobre un conjunto de variables es el año 2000, pues en algunos casos, los datos del 2001 son muy preliminares.

Es muy importante distinguir entre los cálculos normales de la carga tributaria definida como porcentaje del PIB y los usados en el análisis de incidencia de las secciones siguientes, que en la mayoría de los casos se calcularon como porcentajes del ingreso bruto de los hogares.[11] Como ya se mencionó, el análisis de incidencia se hizo con referencia al efecto de los impuestos sobre el ingreso de los hogares, es decir, el ingreso del sector privado residente en Costa Rica. Por lo tanto, hay diferencias significativas entre el concepto de ingreso utilizado en los cálculos de incidencia como atribuible a los hogares y otros de mayor cobertura, como el ingreso nacional o el producto interno bruto, estas diferencias son: a) la exclusión de los ingresos por los factores propiedad del sector público costarricense (utilidades de las empresas estatales, renta por uso de terrenos, instalaciones y vehículos propios) y b) la exclusión de las rentas netas generadas en Costa Rica por factores residentes en el exterior.

El estudio consideró los impuestos que se presentan en el Cuadro 1. Como puede apreciarse, los impuestos incluidos representan entre el 94% y el 96% de la recaudación tributaria total del país en los dos años. Cuando se comparan las diferencias en la estructura de la recaudación, se aprecian cambios importantes que ayudarán a explicar las diferencias obtenidas en los resultados del análisis de incidencia. Algunas de esas diferencias se presentan a continuación.

11 El “ingreso bruto” se refiera al ingreso antes del pago de los impuestos directos e indirectos.

Cuadro 1

Recaudación de los impuestos utilizada en los análisis de incidencia y eficiencia, 1988 y 2000. Porcentajes del PIB y distribución porcentual

Impuesto	% del PIB	% del PIB	Participación Porcentual	Participación Porcentual
	1988	2000	1988	2000
	(1)	(2)	(3)	(4)
TOTAL ASIGNADO EN INCIDENCIA	**17.1%**	**18.1%**	**100.0%**	**100.0%**
Impuestos sobre SALARIOS	4.87%	6.08%	28.4%	33.7%
Impuesto sobre la renta (salarios)	0.12%	0.71%	0.7%	3.9%
Impuestos a la planilla CCSS	3.68%	4.18%	21.5%	23.1%
Impuestos a la planilla FODESAF, INA, IMAS	1.07%	1.20%	6.2%	6.6%
Impuestos sobre UTILIDADES	1.24%	1.30%	7.3%	7.2%
Impuesto a las utilidades de las empresas	1.13%	1.18%	6.6%	6.5%
Impuesto a las personas con actividades lucrativas	0.04%	0.04%	0.2%	0.2%
Impuesto a los dividendos	0.07%	0.07%	0.4%	0.4%
Impuestos sobre INTERESES	0.25%	0.28%	1.5%	1.5%
Impuestos sobre TIERRA (Capital de baja movilidad internacional)	0.96%	0.89%	5.6%	4.9%
Impuesto Territorial	0.64%	0.57%	3.7%	3.2%
Impuesto a la Propiedad de Vehículos	0.32%	0.31%	1.9%	1.7%
Impuestos sobre TRANSFERENCIAS	0.25%	0.38%	1.5%	2.1%
Impuesto sobre las pensiones	0.25%	0.38%	1.5%	2.1%
Impuestos sobre VENTAS	2.84%	4.03%	16.6%	22.3%
Impuestos SELECTIVOS DE CONSUMO	1.62%	1.48%	9.4%	8.2%
Impuestos Arancelarios sobre BIENES FINALES	1.06%	0.47%	6.2%	2.6%
Impuestos Arancelarios sobre INSUMOS	0.99%	0.30%	5.8%	1.7%
Impuestos sobre EXPORTACIONES	1.26%	0.13%	7.3%	0.7%
Impuestos sobre exportaciones	0.84%	0.13%	4.9%	0.7%
Impuesto sobre café	0.41%	0.00%	2.4%	0.0%
Impuestos sobre COMBUSTIBLES	0.43%	2.13%	2.5%	11.8%
Impuesto por inflación	1.35%	0.60%	7.9%	3.3%
RECAUDACIÓN TOTAL DEL AÑO (*)	17.95%	19.08%	104.8%	105.6%
% ASIGNADO EN INCIDENCIA DEL TOTAL			95.4%	94.7%

Nota: los impuestos sobre la planilla incluyen los cobrados a los patronos y a los trabajadores. CCSS: Caja Costarricense del Seguro Social; FODESAF: Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares; IMAS: Instituto Mixto de Ayuda Social; INA: Instituto Nacional de Aprendizaje. En el caso de los impuestos a los combustibles, se incluyen todos los impuestos pagados sobre esa mercancía, entre ellos ventas, selectivos de consumo y arancel de importación, por lo que en los rubros de estos impuestos se restó la recaudación sobre combustibles.
Fuente: Contraloría General de la República y Banco Central de Costa Rica.
(*) Incluye todos los impuestos a nivel nacional más el estimado del impuesto por inflación.

Entre los años 1988 y 2000, la carga tributaria total del país aumentó aproximadamente un punto porcentual del Producto Interno Bruto (PIB): de 18% a 19.1%.[12] Un elemento crucial que debe destacarse es que la categoría de impuestos más importantes es la de los impuestos al salario, que representaron un 28.4% y un 33.7% de los ingresos considerados. En algunas ocasiones, los analistas excluyen los impuestos al salario, lo que sólo les permite realizar un análisis parcial del sistema tributario costarricense.

Los impuestos que muestran una mayor caída entre 1988 y 2000, tanto en términos absolutos (columnas 1 y 2) como en la participación relativa (columnas 3 y 4) son los siguientes: a) los impuestos a la exportación (que han llegado a ser casi cero); b) el impuesto por inflación; c) los impuestos arancelarios a la importación de insumos y bienes de capital; d) los impuestos arancelarios sobre los bienes finales.

Los impuestos que aumentan significativamente su participación absoluta y relativa son el impuesto de ventas, los impuestos sobre los salarios y los impuestos sobre los combustibles.

En el Cuadro 2 se presentan las tasas de los impuestos aplicados al salario de los trabajadores.[13] A mediados de 1988, entró en vigencia una reforma legal al impuesto sobre la renta que modificó las tasas y deducciones aplicadas al salario en el impuesto cedular a la renta vigente en Costa Rica.

---

12 Incluye tanto los ingresos tributarios del Gobierno y del Banco Central (impuesto inflacionario) como los del resto del sector público no financiero (en especial los impuestos con destino específico destinados a financiar los programas sociales y de seguridad social del FODESAF, IMAS, INA, CCSS, así como los impuestos a la propiedad recaudados por las municipalidades). Para el análisis de incidencia no se hacen ajustes por el destino de los recursos, como sí se hacen cuando se comparan las cifras netas de los impuestos a la seguridad social de Costa Rica con las de otros países. Esto, porque este análisis se centra en la parte tributaria y se considera que los beneficios obtenidos por los hogares de los programas de seguridad social y educación técnica financiados con los impuestos con destino específico no tienen una relación directa con los impuestos pagados, ni en términos anuales ni durante la vida esperada de los sujetos de esos impuestos. Salvo en los casos en los que existe una clara vinculación uno a uno entre la incidencia de una recaudación impositiva y los beneficios del gasto financiado por ese ingreso (y en esas condiciones, dejaría de tener la naturaleza económica de impuesto), todos los impuestos se destinan a cubrir el gasto público en general, sin que desde el punto de vista económico se puedan identificar los impuestos particulares con los beneficios de gastos particulares.

13 En este capítulo, las tasas de impuestos son “brutas”, es decir, han sido calculadas como la proporción entre el monto recaudado y la base imponible, incluido en ésta el monto recaudado del impuesto, salvo en el cuadro 5. Por ejemplo, en el caso de los impuestos sobre los salarios de los trabajadores, el total de impuestos recaudados sobre los salarios (empleador más empleado) se expresa como un porcentaje dividiendo ese monto entre los salarios netos que recibe el trabajador más los impuestos cobrados al trabajador y al empleador. Cuando se trata de tasas marginales, se calculan como el cociente entre la variación en la recaudación total y la variación en la base, incluida en ésta última la recaudación.

Cuadro 2
Tasas brutas de impuestos sobre salarios

Impuesto	Año 1988				Año 2000	
	Con Ley 837 (vigente hasta 31/5/88)		Con Ley 7092 (vigente desde 1/6/88)			
	Tasa Media	Tasa Marginal	Tasa Media	Tasa Marginal	Tasa Media	Tasa Marginal
TOTAL DE IMPUESTOS	**24.7%**	**25.7%**	**24.9%**	**26.1%**	**22.1%**	**24.3%**
Impuesto sobre la renta (salarios)	0.7%	1.8%	0.9%	2.2%	2.1%	4.3%
Impuestos sobre la planilla	23.9%	23.9%	23.9%	23.9%	20.0%	20.0%
Patronales CCSS y otros	17.4%	17.4%	17.4%	17.4%	14.5%	14.5%
Trabajador CCSS	6.6%	6.6%	6.6%	6.6%	5.6%	5.6%

Nota: las tasas están calculadas como porcentajes de los salarios brutos de impuesto (salarios recibidos por el trabajador más impuestos con cargo al patrono). Además, a los salarios se les sumó un doceavo por aguinaldo y un 5% por otros beneficios salariales. Para 1988 los cálculos están basados en la distribución de ingreso bruto y número de declarantes del Cuadro 12 en la publicación Dirección General de Tributación Directa (1989). Para el año 2000 se usó la distribución por salarios y trabajadores asalariados remitida por la CCSS a la CGR. Las tasas marginales son un promedio ponderado de las tasas marginales para cada tramo de la distribución respectiva.
Fuente: elaboración del autor con datos de la CCSS, Ministerio de Hacienda y CGR.

En el Cuadro 3 se presentan los efectos de esa reforma legal en el impuesto sobre la renta aplicado a los salarios. Los promedios ponderados de las tasas medias y marginales aumentan ligeramente con la reforma. Las tasas marginales aumentan para los niveles de ingreso medio y bajan para los de ingreso alto. Las tasas medias suben levemente para los ingresos altos. En el 2000, las tasas promedio y marginal del impuesto a la renta sobre los salarios suben a alrededor del 2% y el 4.3% respectivamente. Las tasas *ad-valorem* de los impuestos sobre las planillas se han mantenido constantes.

Los cambios en las tasas del impuesto a la renta sobre los salarios permiten explicar algunos de los resultados de los análisis comparativos de incidencia y eficiencia entre 1988 y 2000, sobre todo, porque tal como se aprecia en el Cuadro 3, las tasas medias y marginales cayeron en forma importante, especialmente para los niveles de ingreso más bajo.

Cuadro 3

Efectos del cambio en las tasas de impuesto sobre la renta de los asalariados por la reforma a la ley del impuesto sobre la renta de 1988

Tramo del Ingreso Bruto Total en Equivalentes del Ingreso Nacional Disponible Neto Per Capita		Con Ley 837 (vigente hasta 31/5/88)	Con Ley 7092 (vigente desde 1/6/88)	Con Ley 837 (vigente hasta 31/5/88)	Con Ley 7092 (vigente desde 1/6/88)
De:	A:	Tasa Marginal	Tasa Marginal	Tasa Media	Tasa Media
0.00	1.63	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
1.63	1.83	0.9%	0.0%	0.6%	0.0%
1.83	2.23	-0.8%	5.1%	0.4%	0.7%
2.23	2.44	-1.1%	8.2%	0.2%	1.7%
2.44	2.76	2.5%	10.5%	0.4%	2.6%
2.76	2.93	2.6%	12.3%	0.6%	3.5%
2.93	3.37	12.3%	12.3%	1.7%	4.3%
3.37	4.27	16.1%	12.3%	4.0%	5.6%
4.27	4.39	16.9%	12.3%	5.2%	6.2%
4.39	4.81	14.3%	12.3%	6.1%	6.8%
4.81	5.88	17.3%	12.3%	7.6%	7.6%
5.88	7.68	18.6%	12.3%	9.8%	8.5%
7.68	y más	13.7%	12.3%	11.6%	10.2%
Promedio ponderado		**1.8%**	**2.2%**	**0.7%**	**0.9%**

Nota: los cálculos se realizaron utilizando las cifras de la distribución de los contribuyentes del Cuadro No. 12 del documento Dirección General de Tributación Directa (1989) para el año 1988.
Fuente: elaboración del autor con información de la CCSS y Ministerio de Hacienda.

En el Cuadro 4 se presentan los principales parámetros de las tasas de retorno e impuestos para los impuestos sobre rendimiento del capital, utilidades e intereses. Como se explica con más detalle en la sección siguiente, este capital se identificó como el de mayor movilidad internacional; por lo tanto, para el análisis de incidencia y eficiencia, se supuso que el rendimiento neto de impuesto local lo determinan los mercados internacionales, así que cualquier exceso sobre la tasa de imposición internacional se trasladaría a otros sectores o factores de la economía.

Cuadro 4
Supuestos de tasas de retorno e impuesto sobre el capital de alta movilidad internacional

	1988	1988	2000	2000
Tasa de inflación (IPC) promedio anual Costa Rica	20.8%	20.8%	11.0%	11.0%
Tasa de inflación anual promedio EUA	2.5%	2.5%	3.7%	3.7%
Tasa Bruta de Impuesto sobre el capital en el "mercado internacional"	20.0%	20.0%	15.0%	15.0%
	Utilidades (Capital No Exonerado)	**Utilidades (Capital Exonerado)**	**Utilidades (Capital No Exonerado)**	**Utilidades (Capital Exonerado)**
Tasa de retorno bruta de impuestos	18.0%	15.5%	15.9%	13.1%
Tasa de retorno real neta de impuestos	15.0%	15.0%	12.5%	12.5%
Margen monopólico	5.0%	5.0%	2.5%	2.5%
Tasa Bruta de Impuesto sobre las Utilidades	16.7%	3.3%	21.4%	4.3%
Exceso de Impuesto Nacional sobre el Internacional	-3.3%	-16.7%	6.4%	-10.7%
Acervo de Capital (% del PIB)	22.3%	9.6%	43.5%	18.6%
% de capital exonerado	70.0%	30.0%	70.0%	30.0%
% del impuesto exonerado	0.0%	80.0%	0.0%	80.0%
	Intereses (Capital No Exonerado)	**Intereses (Capital Exonerado)**	**Intereses (Capital No Exonerado)**	**Intereses (Capital Exonerado)**
Tasa bruta de impuesto sobre intereses nominales	8.0%	0.0%	8.0%	0.0%
Impuesto (en puntos porcentuales)	2.2%	0.0%	1.4%	0.0%
Tasa bruta de interés nominal sobre depósito en colones	27.9%		18.0%	
Tasa neta de interés nominal sobre depósito en colones	25.7%		16.6%	
Tasa de interés bruta real colones	7.1%		7.0%	
Tasa de interés neta real colones	4.9%		5.6%	
Tasa de impuesto bruta sobre intereses reales colones	31.3%		20.5%	
Exceso de Impuesto Nacional sobre el Internacional colones	11.3%		5.5%	
Tasa neta de interés nominal sobre depósito en dólares		9.1%		6.2%
Tasa de interés bruta real dólares		6.6%		2.5%
Tasa de interés neta real dólares		6.6%		2.5%
Tasa de impuesto bruta sobre intereses reales dólares		0.0%		0.0%
Acervo de ahorro como % del PIB	4.5%	3.6%	21.9%	12.9%

Fuente: elaboración del autor. Ver Bolaños y Delgado (2002: sección V).

En la parte superior del Cuadro 4 se describen las características de los impuestos aplicados a las utilidades, y en la inferior, a los intereses. Con el propósito de obtener los efectos de las diferencias en las tasas de impuesto efectivas sobre la rentabilidad, se separó el acervo de capital en exonerado y no exonerado de impuestos.[14]

14 Como se explica más adelante, se hizo una distinción entre capital de alta y de baja movilidad.

De acuerdo con la información suministrada por el Ministerio de Hacienda, en el año 2000, cerca del 30% de los activos empleados por los declarantes y contribuyentes del impuesto a las empresas estaba sujeto a algún tipo de exoneración. Para los cálculos, se supuso que el sector exonerado tenía, en promedio, un 80% de exoneración (en algunos casos hay subsidio).[15] Las tasas efectivas de impuesto sobre el rendimiento del capital no exonerado se calcularon con base en el supuesto de una tasa de retorno real anual internacional neta de impuestos del 10%[16] y un margen monopólico para este tipo de capital; dados los montos de recaudación reportados en el Cuadro 1 para las utilidades, estas tasas pasaron del 16.7% en 1988 al 21.4% en el 2000.

En cuanto a los intereses, la tasa de impuesto del 8% sobre intereses nominales se transformó en una tasa del 31.3% en 1988 y del 20.5% en el 2000, calculada sobre la tasa de interés real bruta del impuesto. Esto significa que un 17.8% y un 7.7% de puntos porcentuales de esas tasas de impuesto sobre el interés real en 1988 y en el 2000, respectivamente, se trasladaron a otros sectores o factores de la economía. El ahorro de los hogares en dólares se consideró exento de impuesto.

En el Cuadro 5 se presentan las tasas de los principales impuestos indirectos: los impuestos de ventas y los impuestos selectivos de consumo.

15 Según FIAS (2001: 16), la tasa efectiva del impuesto para el sector manufacturero con incentivos es de un 6%, versus una tasa plena del 30%.
16 Esta tasa de retorno real neta del 10% es consistente con las calculadas por Harberger (1980b) para países en desarrollo. Por otro lado, la tasa bruta internacional de impuesto sobre el rendimiento del capital para el año 2000 (15%) se basa en los valores altos de los rangos de las estimaciones reportadas en FIAS (2001: 16) y Mintz (1997). Para el 2000 se supuso que las tasas de retorno, el margen monopólico y las tasas de impuesto internacional eran inferiores a las de 1988, como efecto de la mayor globalización de los mercados internacionales de capitales y la creciente competencia entre los países en desarrollo por atraer inversión extranjera directa.

Cuadro 5

Tasas netas y desviación estándar promedio de los principales impuestos indirectos, por categoría de gasto en bienes de consumo final (1988 y 2000)

Categoría de Gasto	Impuesto de Ventas		Impuestos Selectivos de Consumo		Arancel de Importaciones sobre Bienes de Consumo Final	
	1988	2000	1988	2000	1988	2000
Alimentos	7.1%	7.6%	6.5%	1.9%	36.9%	17.4%
Bebidas	10.0%	12.9%	25.4%	19.5%	46.8%	13.8%
Tabaco	10.0%	13.0%	58.3%	94.9%	68.0%	40.6%
Alimentos para animales domésticos	10.0%	10.1%	50.0%	0.0%	41.0%	15.0%
Vestido y calzado	10.0%	12.5%	10.8%	0.2%	66.6%	14.8%
Alquiler, gasto imputado por habitar casa propia, reparación, servicios de la vivienda, combustible, agua y energía eléctrica	2.3%	9.3%	1.0%	0.6%	16.1%	7.4%
Muebles, accesorios, enseres domésticos del hogar y servicio doméstico	10.0%	12.7%	19.4%	8.4%	31.0%	13.9%
Servicios médicos y conservación de la salud	1.8%	4.4%	1.6%	0.0%	9.4%	1.0%
Transporte y comunicaciones	7.0%	10.0%	5.4%	15.4%	15.0%	2.3%
Educación, cultura y esparcimiento	6.4%	3.7%	8.9%	0.9%	19.8%	8.9%
Alimentos y bebidas fuera de la vivienda	10.0%	13.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
Otros bienes y servicios (incluye gasto imputado por servicios del dinero)	6.1%	7.1%	12.1%	10.8%	41.2%	14.2%
TOTAL DE GASTO EN BIENES DE CONSUMO AJUSTADO	**6.4%**	**9.3%**	**7.5%**	**6.4%**	**25.7%**	**8.0%**
Tasas estatutarias de impuestos alos combustibles	**0.0%**	**13.0%**	**14.0%**	**50.0%**	**0.0%**	**2.9%**
Desviación standard de las Tasas de Impuestos (ponderada)	**0.5%**	**0.7%**	**0.6%**	**0.8%**	**2.9%**	**1.1%**

Nota: las tasas son tasa netas (calculadas sobre el precio excluidos los impuestos). En el caso del arancel de importaciones, el año 88 se aproximó con las tasas y ponderadores de 1989, dado que no se tuvo disponible la información detallada para 1988. Como referencia se incluyeron las tasas estatutarias de impuestos sobre los "Combustibles", dado que esa mercancía se analiza por separado en el análisis de las próximas secciones. Las tasas de impuestos son NETAS, es decir, se aplican al precio del bien final excluido el impuesto en cuestión.
Fuente: elaboración del autor con datos del BCCR, CGR, INEC y Ministerio de Hacienda.

En este cuadro se aprecian tendencias muy claras: i) en el impuesto sobre las ventas, las tasas promedio aumentaron entre 1988 y el 2000 de 6.4% a 9.3%, debido al incremento en la tasa general (del 10% al 13%) y a la inclusión de algunos servicios. Sin embargo, los servicios tienen las tasas promedio más bajas, pues buena parte de ellos está

exonerada del impuesto, aunque la cobertura se ha venido ampliando gradualmente; ii) en los impuestos selectivos de consumo, la tendencia ha sido a bajar ligeramente las tasas. En este conjunto de impuestos se grava con tasas más altas los bienes considerados de lujo, el tabaco y las bebidas. Si bien la tasa promedio ponderada disminuyó de 7.5 a 6.4% entre 1988 y 2000, porque la mayoría de las tasas bajaron, hubo aumentos significativos en los rubros "tabaco" y "transporte y comunicaciones"; iii) en cuanto al arancel de importaciones sobre bienes de consumo final, se aprecia, como consecuencia de la desgravación arancelaria, un fuerte descenso en la tasa promedio ponderada, de cerca del 26% al 8%, con bajas en todas las categorías de gasto, aunque menos fuerte en "tabaco".

Cuadro 6
Comparación de las Tasas de Impuestos, 1988 y 2000

	1988	2000		1988	2000
TASAS BRUTAS DE IMPUESTOS SOBRE LOS FACTORES DE PRODUCCIÓN			**IMPUESTOS SOBRE LA PRODUCCIÓN Y EL CONSUMO DE BIENES FINALES**		
Salarios			**Tasas de impuestos netas promedio ponderadas:**		
Hasta el 31/5/88:			Impuesto sobre las ventas	6.4%	9.3%
Tasa media promedio	24.7%		Impuestos Selectivos de Consumo	7.5%	6.4%
Tasa marginal promedio	25.7%		Arancel sobre Bienes de Consumo Final	25.7%	8.0%
Después de 31/5/88:			**Desviación Standard de las Tasas de Impuestos (ponderadas)**		
Tasa media promedio	24.9%	22.1%	Impuesto sobre las ventas	0.54%	0.70%
Tasa marginal promedio	26.1%	24.3%	Impuestos Selectivos de Consumo	0.61%	0.77%
Capital de alta movilidad internacional			Arancel sobre Bienes de Consumo Final	2.90%	1.12%
Utilidades capital no exonerado	16.7%	21.4%			
Utilidades capital exonerado	3.3%	4.3%			
Intereses capital no exonerado	31.3%	20.5%			
Intereses capital exonerado	0.0%	0.0%			
Capital de baja movilidad internacional	5.4%	7.7%			

Fuente: cuadros Nos. 2, 4 y 5, excepto para el caso de capital de baja movilidad (véase Bolaños y Delgado, 2002).

En el Cuadro 6 se pueden apreciar las principales diferencias en las tasas impositivas, tanto en los impuestos directos (sobre los factores) como en los indirectos (sobre el consumo y la importación de bienes finales); las consecuencias de estas diferencias sobre las medidas de eficiencia del sistema tributario se analizan más adelante. Por el lado de los impuestos a los factores, las discriminaciones se dan principalmente por las exoneraciones parciales o totales a los rendimientos de las utilidades y a los intereses y al rendimiento del capital de baja movilidad internacional, con tasas de entre 0 y 8% para los dos años. Por otro lado, el trabajo y el capital de alta movilidad no exonerado presentan tasas impositivas relativamente altas que oscilan entre el 20 y el 35%. Por el lado de las tasas de

impuesto a los bienes de consumo final, las diferencias son menores, sobre todo en el año 2000.[17]

En conclusión, entre el año 1988 y el 2000, el cambio en la estructura tributaria nacional ha sido en el sentido de depender menos de los impuestos sobre el comercio exterior y la inflación y más de los impuestos a los salarios y al consumo (ventas y selectivos de consumo y combustibles). Los impuestos sobre los rendimientos de los capitales con alta y baja movilidad internacional mantuvieron sus participaciones como proporción del PIB más o menos constantes, aunque las relativas al total de la recaudación disminuyeron. Esta variación en la composición de los ingresos tributarios se debió a ciertos cambios estructurales en la economía costarricense durante el periodo analizado;[18] se llegó a la situación actual a través de modificaciones en las tasas y bases imponibles de los impuestos, donde disminuyeron las tasas de los impuestos por inflación, selectivos de consumo (promedio) y los aranceles a la importación y aumentaron para los impuestos a los salarios, a las ventas, combustibles y capital de alta movilidad (tasas efectivas promedio). En todo caso, las tasas de los impuestos muestran diferencias importantes que tendrán consecuencias en el análisis de incidencia y eficiencia de las siguientes secciones.

4. ANÁLISIS DE LA INCIDENCIA DEL SISTEMA TRIBUTARIO COSTARRICENSE

El propósito fundamental de esta sección es realizar un análisis de incidencia aplicado a las principales categorías de impuestos dentro de la estructura tributaria costarricense. Consta de tres sub-secciones: en la primera se incluye el análisis de los supuestos de traslación de los impuestos utilizados en la elaboración del estudio; la segunda incluye los principales resultados obtenidos en cuanto a la distribución del ingreso y a la incidencia total y por impuestos del sistema tributario costarricense; y en la tercera parte se presentan las conclusiones generales de la sección.

Se puede anticipar que, tal como lo reconoce la literatura sobre esta materia, no se encontraron efectos significativos del sistema tributario sobre la distribución del ingreso. Esto refuerza la tesis

---

17 La Ley de Simplificación Tributaria del año 2001 modificó en forma importante las tasas de los impuestos selectivo de consumo. La tasa promedio baja de 6.4% en el 2000 a 2.4%, mientras que la desviación estándar ponderada disminuye de 2.4% a 0.35%. La reforma eliminó el impuesto para la mayoría de las categorías, con unas pocas excepciones. Desde el punto de vista de la incidencia, el impuesto pasó de progresivo a regresivo.

18 Bolaños y Delgado (2002)

mencionada en diferentes trabajos para Latinoamérica reseñados en Bolaños y Delgado (2002: sección III) donde la política impositiva es una herramienta débil en el largo plazo para mejorar la situación de los grupos de menores ingresos. Por este motivo, es útil poner más énfasis en la distribución de la carga tributaria per-se, en vez de la distribución del ingreso, que quizás podría resultar más afectada por la política de gasto público.

4.1 Supuestos sobre la incidencia de los impuestos

Los análisis de incidencia de los impuestos pretenden determinar los efectos de los impuestos sobre el ingreso real de los hogares o personas. Algunos de estos conceptos se comentarán más adelante, utilizando los criterios de Harberger y Musgrave, pero ahora puede ser útil mencionar las definiciones de Seligman en su clásico The Shifting and Incidence of Taxation[19]:

> "En primer lugar, un tributo se puede imponer sobre una persona; en segundo lugar, puede ser que ésta lo transfiera a una segunda persona; en tercer lugar, puede ser que en definitiva lo soporte esta segunda persona o sea transferido a otros, quienes son los que en definitiva lo asumen. Por lo tanto, la persona que originalmente paga el impuesto puede no ser la que en última instancia soporte la carga. Al proceso de transferir un impuesto se le conoce como *traslación* del impuesto, mientras que a la ubicación de la carga en quien resulta el contribuyente final se la llama la *incidencia* del impuesto. El punto a enfatizar es que, por medio de la traslación, el contribuyente escapa a la carga del impuesto." (Seligman, 1969: 1 y 3)

A estos conceptos, el autor les añade los de traslación hacia adelante, hacia atrás o hacia el frente:

> "Siempre que hay traslación del impuesto, este puede ser trasladado hacia adelante o hacia atrás. Así, un productor sobre quien se ha establecido el impuesto, lo puede trasladar al consumidor, o un vendedor lo puede trasladar al comprador. El impuesto es trasladado hacia adelante al consumidor o al comprador. Por el contrario, el tributo se puede imponer en primera instancia sobre el consumidor o el comprador, y puede ser que él lo traslade al productor o

19 La primera edición de ese libro es de 1899; la cita proviene de una reproducción de la quinta edición, de 1927.

> vendedor, respectivamente. En este caso, el impuesto se traslada hacia atrás. Finalmente, cuando el impuesto es trasladado del vendedor a un comprador intermedio, quien a su vez lo vende a otra persona, y así sucesivamente, hasta que el impuesto se ubica en el comprador o consumidor definitivo, hablamos de que el impuesto se trasladó hacia el frente.” (Seligman, 1969: 3)

El enfoque utilizado en este capítulo para determinar la incidencia de los impuestos se basa fundamentalmente en las predicciones de los modelos desarrollados alrededor de las contribuciones teóricas de Harberger (1962, 1968,1974a, 1985) y Musgrave (1969) y en los trabajos empíricos de Pechman y Okner (1974) y Browning y Johnson (1979). Estos modelos rechazan parcialmente los conceptos de Seligman y reconocen la incidencia de los impuestos como el resultado de una compleja interacción de variables que debe analizarse en sistemas de equilibrio general, donde se integren los diferentes mercados.

Las principales calificaciones de estos autores a los conceptos de incidencia de Seligman son las siguientes: A) No necesariamente los impuestos se “ubican” en una sola persona o grupo de personas, pues sus efectos pueden recaer sobre personas o grupos diferentes de los que compran o venden los artículos. B) Los impuestos no sólo provocan pérdidas; algunas personas pueden ganar (o sea, quienes pierden pueden perder más del 100%). C) Se debe considerar los efectos de los impuestos por el lado de: i) las *fuentes* de ingreso de las personas o los grupos (que dependen del efecto de los impuestos sobre las remuneraciones y cantidades de factores primarios de producción –mano de obra, tierra, capital- poseídas en distintas proporciones por las personas o los hogares); ii) los *usos* de los ingresos, que dependen de los efectos de los impuestos sobre los precios relativos de los bienes de consumo y de las diferencias en los patrones de gasto en bienes y servicios entre personas y hogares.

Como ya se indicó, la metodología aplicada en este capítulo maneja las versiones desarrolladas para economías pequeñas, abiertas a las transacciones corrientes y de capital con el exterior, con una perspectiva de largo plazo, es decir, cuando la economía se ha ajustado plenamente a los impuestos. El modelo teórico para el análisis de incidencia tiene los siguientes supuestos e implicaciones:

Precios internacionales: Una economía pequeña no tiene suficiente influencia como para modificar los precios en los mercados internacionales de bienes y factores. Por eso, la metodología supone

que los precios de las mercancías y servicios comerciables internacionalmente, incluido el retorno neto por los servicios de los factores, como el capital, se fijan en los mercados internacionales. Por lo tanto:

a. Los **precios locales de los bienes de consumo final importados** corresponden a los precios en los mercados internacionales, ajustados por los impuestos que se cobran en Costa Rica (arancel de importación, impuesto de consumo, ventas, valor agregado, etc.). O sea, que los demandantes nacionales enfrentan una oferta infinitamente elástica al precio mundial, más los impuestos nacionales; el efecto de los impuestos es aumentar el precio pagado por los demandantes, sin afectar el precio pagado a los productores locales del bien (excepto en el caso del arancel). En consecuencia, por el lado de los usos del ingreso, estos impuestos inciden por medio de los efectos en los precios relativos de los bienes de consumo, de acuerdo con las proporciones de gasto en cada bien o categoría de gasto y las tasas del impuesto aplicable a esos bienes o categorías. Por el lado de las fuentes de ingreso, la incidencia depende de si los impuestos tienen tasas que discriminan sistemáticamente según la intensidad de uso de los factores en la producción de los distintos bienes. Si se da esa discriminación los impuestos tendrán efectos sobre los precios relativos de los factores de la producción, y aumentará la remuneración de los factores empleados intensivamente en los bienes cuyos precios relativos netos de impuestos aumentan.

b. Los **aranceles a los bienes de consumo final** equivalen a un impuesto al consumo de esos bienes (efecto consumo) más un subsidio a la producción doméstica de los mismos (efecto protección) que se "financia" con la recaudación del impuesto al consumo cobrado sobre la porción producida localmente. En el caso de bienes de consumo final usados también como insumos en la producción de otros bienes producidos en el país, los aranceles citados equivalen a un impuesto al consumo ya sea para uso final o intermedio (en la producción de otros bienes) y un subsidio a la producción del sector protegido. El arancel se traslada totalmente como un aumento en los precios internos de consumo y producción de esos bienes, cuya oferta es infinitamente elástica para cantidades superiores a la producción doméstica. Por ello, la incidencia por usos y fuentes es similar a la descrita en el inciso anterior.

c. Los **aranceles a los insumos y materias primas importados** tienen el doble efecto de proteger la producción local de insumos y materias primas y gravar su uso cuando son importados. El

arancel se traslada totalmente, como un aumento en los precios internos de oferta y demanda de estos bienes, dado que la oferta se supone infinitamente elástica al precio mundial, para cantidades superiores a la producción local. Como normalmente los impuestos sobre insumos y materias primas tienen tasas inferiores a las de los bienes finales en cuya producción se emplean, existe el conocido efecto de protección al valor agregado en la producción del bien final; este efecto se toma en cuenta en los análisis de eficiencia de la próxima sección. En cuanto a la incidencia, estos gravámenes recaen sobre los factores que los producen y se supone que no tienen efectos en los usos, pues no pueden trasladarse a los precios de los bienes finales, que corresponden a los fijados en los mercados internacionales más la tarifa de importación del bien final.

d. Los **precios de los bienes exportados** por el país se determinan en los mercados internacionales. Por lo tanto, los impuestos sobre la exportación de bienes disminuyen los precios recibidos por los exportadores en una proporción igual a la tasa del impuesto calculada sobre el precio internacional FOB. La incidencia por el lado de las fuentes de ingreso es sobre los factores utilizados en la producción; por el lado de los usos, se supone que no afectan los precios de consumo.

e. Los **precios de los factores de producción con alta movilidad internacional** se fijan en los mercados internacionales; por ejemplo, el precio de los servicios del capital netos de depreciación. Es decir, la economía costarricense, importadora neta de capital, enfrenta una oferta infinitamente elástica de los servicios de este factor a un nivel de rentabilidad igual a la rentabilidad del capital en los mercados internacionales (corregida por las diferencias del riesgo país)[20] neta de depreciación y de impuestos cobrados en el exterior. Los impuestos locales directos sobre el ingreso del capital, cuya tasa es superior a la tasa impositiva relevante aplicada en los mercados internacionales,[21] hacen que el stock de capital disminuya y el impuesto se traslade como un aumento en el retorno doméstico bruto al capital neto de depreciación, hasta que el retorno neto de impuestos sea igual al

20 El riesgo país refleja el premio adicional que los inversionistas exigen por invertir en un país con mayores posibilidades de crisis financieras o económicas, por problemas estructurales o coyunturales, en relación con países que presentan una situación macroeconómica más estable.
21 Aquí es importante distinguir entre los países donde se evita la doble imposición y aquellos que no lo hacen. Para efectos del análisis, se supone que el capital extranjero recibe en su país de origen un crédito por los impuestos pagados en Costa Rica.

internacional (corregido por el riesgo país). En estas condiciones, el impuesto al capital por encima de la tasa impositiva internacional al retorno neto del capital se traslada hacia otros factores. Harberger (1985) y Fernández-Pérez (1985), en modelos que sirven de base al análisis de este capítulo, argumentan que se traslada en más de un 100% a la mano de obra y produce un beneficio sobre el factor tierra.

f. Para los esquemas de **incentivo al capital** (exoneración de impuestos al rendimiento, "regalos", como cuando el Estado cubre un porcentaje del costo de un proyecto, etc.), la tasa impositiva doméstica puede ser menor a la internacional e incluso ser negativa (subsidio).[22] Se podría alegar que desde el punto de vista de la incidencia, si un impuesto al capital en exceso del impuesto relevante a nivel internacional produjera un efecto de traslación a otros factores, un subsidio beneficiaría a otros factores, a través del aumento en el ingreso nacional que vendría aparejado con el aumento en la demanda por tierra y mano de obra inducido por el capital adicional en la economía. Este posible efecto no se incluyó en los cálculos.

g. Para reflejar la discusión alrededor de la validez de suponer que hay perfecta movilidad internacional del capital,[23] el supuesto detrás de la oferta infinitamente elástica de capital referida en el inciso **c**., se introduce una categoría de **capital de baja movilidad internacional**, que se ha llamado "tierra".[24] La oferta no es infinitamente elástica, por lo que su remuneración neta se puede ver afectada por los impuestos locales (a la propiedad y a la renta de vehículos, viviendas, terrenos y otros).

Competencia y poder monopólico. El modelo aplicado supone mercados competitivos para los bienes y servicios y los factores. Sin embargo, el pequeño tamaño de la economía costarricense puede significar una barrera de entrada protectora para ciertos sectores

---

22 En ese caso, el acervo de capital con alta movilidad internacional favorecido por ese tratamiento será mayor y probablemente el capital no favorecido será menor, porque habría una tendencia a que, en general, las tasas impositivas en la economía fueran mayores para compensar la recaudación perdida o financiar los subsidios. El impuesto más alto sobre el rendimiento del capital no exonerado produciría una salida de capital al exterior, con un efecto indeterminado a-priori sobre el acervo total de capital.
23 El supuesto de perfecta movilidad internacional del capital puede aplicarse en el corto plazo al capital financiero; sin embargo, para el capital físico, se aplica a largo plazo. Sobre la validez de este tipo de supuesto, véase Ballard et al. (1985: 208-212) y Harberger (1980a).
24 En esta categoría se incluyen los acervos de tierra, viviendas y vehículos para uso familiar.

(constituida por los costos fijos de mercadeo y distribución) y por ello se incorpora un margen monopólico sobre el retorno del capital de alta movilidad internacional. Este margen permite tener una rentabilidad por encima de la internacional, con un límite igual a ese margen. Por encima de este margen, el capital tiene perfecta movilidad internacional y las variaciones en la tasa de impuesto local con relación a la tasa internacional producirán entradas o salidas de capital que disminuirán o aumentarán el rendimiento bruto hasta que el rendimiento neto (de impuestos y depreciación, corregido por las diferencias de riesgo país) se iguale al internacional.

Incidencia anual. Como es usual en este tipo de análisis y dada la no disponibilidad de información relevante para realizar un estudio con un horizonte inter-temporal, tipo Fullerton y Rogers (1993), el análisis mide la incidencia de los impuestos en términos de un periodo anual. Esto tiene las siguientes consecuencias:

a. Es probable que los niveles de ingreso presenten sesgos derivados de las fluctuaciones transitorias en los ingresos de los hogares y las diferentes edades de los miembros de la familia (Fullerton y Rogers, 1993:1-3). Sería preferible trabajar con una medida de ingreso permanente (o concepto equivalente) e introducir los valores actuales de las variables relevantes en el futuro, en forma estática o dinámica. En este caso se descartó ese enfoque por limitaciones de información y de tiempo, pero sería interesante introducir este tipo de consideraciones en el futuro. (Ballard et al., 1985).

b. La incidencia de los impuestos al valor agregado y al consumo podría estar sesgada, en el sentido de mostrar una mayor regresividad. En las muestras utilizadas para los cálculos, los hogares de los deciles de ingresos altos tienen una propensión media al ahorro superior a la de los deciles de menores ingresos. En esas condiciones, los tributos cuya base es el consumo de bienes y servicios, como los impuestos de ventas y los selectivos de consumo, tienden a ser regresivos por el lado de los usos del ingreso, pues inciden sobre un mayor porcentaje del ingreso en los estratos de ingreso bajo, suponiendo que las tasas de los impuestos por categoría de gasto no tienen una correlación negativa con el peso relativo de cada una de las categorías de gasto por decil. Aunque desde el punto de vista de la información anual derivada de estas muestras el análisis es correcto, no lo es inter-temporalmente, cuando las personas de los hogares de ingresos altos gasten localmente su ahorro y el rendimiento obtenido de él, pues entonces pagarán impuestos sobre ese consumo. En términos de valor presente sobre su periodo de vida,

podrían haber pagado la misma tasa efectiva que los estratos de menor ingreso o, por lo menos, la regresividad sería menor.

c. En cuanto a la incidencia de los impuestos al salario y a los programas de seguridad social y similares, se considera que los beneficios de los programas de seguridad social y educación técnica financiados con los impuestos con destino específico no tienen una relación directa con los beneficios recibidos, ni en términos anuales ni durante la vida esperada de los sujetos de esos impuestos.[25] Sobre todo, si se toma en cuenta que el diseño de esos programas, por el lado del gasto, trata de ser "solidario", es decir, redistributivo entre niveles de ingreso. Por lo tanto, no es procedente suponer que esos impuestos inciden en su totalidad sobre los ingresos del trabajo por el hecho de que los trabajadores recibirán de vuelta lo que ellos y sus patronos pagan de impuestos en servicios de salud, pensiones y otros. A final de cuentas, como no existe una vinculación temporal o inter-temporal uno a uno entre la incidencia de la recaudación de esos impuestos y los beneficios del gasto financiado por ese ingreso, la determinación de la incidencia de esos impuestos se debe hacer con base en otras consideraciones. Este tipo de argumentos los desarrolló ampliamente Brittain (1972) en el caso de los Estados Unidos de América y más recientemente se ha extendido a los países en desarrollo (Edwards y Cox, 2000; Cox Edwards, 2001; Kugler y Kugler, 2001; Ziderman, 1989). Mintz (1997: 3.15) establece una serie de consideraciones importantes sobre esta discusión en el contexto del sistema impositivo canadiense. En particular, se refiere al tema de los destinos específicos financiados con impuesto sobre las planillas y argumenta que, si no existieran los programas públicos de beneficio para los trabajadores (seguridad social, seguro de trabajo) financiados por ese impuesto, los empleadores podrían establecer programas privados equivalentes.

---

25 En el caso de las pensiones de invalidez, vejez y muerte de la CCSS, éstas se financian con impuestos cobrados a los trabajadores y los patronos activos, de manera similar a un sistema de "pay as you go" o reparto. A pesar de que la pensión de vejez, se calcula con base en el promedio de los mayores 48 salarios mensuales de los últimos 60 meses y se podría decir que ahí hay una conexión entre lo que se paga por los impuestos de esos periodos y el valor presente esperado de la pensión, esa conexión no es tal. En primer lugar, la conexión es entre cifras nominales, por lo que la inflación y su carácter impredecible en el largo plazo la destruye, y en todo caso, no se toma en cuenta el valor de lo pagado en impuestos para el sistema de pensiones en los otros años de trabajo. Para rematar, lo que la supuesta conexión determina es el nivel nominal de la pensión al arranque. A partir de ahí, no sólo dependerá del factor de inflación ya mencionado, sino de los ajustes que haga la CCSS, que no necesariamente compensan la inflación, y de la sostenibilidad del régimen, que puede llevar a variar ciertos parámetros, como edad de retiro, relación pensión inicial/promedio de salarios, etc. Algo similar ocurre con los seguros de salud y otros gastos sociales.

Para efectos de este trabajo, se considera que los impuestos a la planilla son sólo una de las muchas formas de financiar los programas de seguridad social. Si esos impuestos fueran la única manera de financiarlos, sería legítimo considerar la necesidad de identificar los impuestos con los beneficios; sin embargo, esos programas se pueden financiar de muchas otras maneras y por ello es válido analizar la incidencia de esos impuestos con independencia del gasto que financian.

Equilibrio parcial versus general. La metodología trata de tomar en cuenta consideraciones derivadas de modelos de equilibrio general de largo plazo, como los de Harberger (1985) y Fernández-Pérez (1985) descritas anteriormente. Si no se utiliza un modelo de equilibrio general, los cálculos no pueden reflejar en forma detallada las interacciones entre los efectos de los impuestos que coexisten simultáneamente, y más bien, en los análisis de equilibrio parcial, se analiza cada impuesto en forma independiente. Sin embargo, como las recaudaciones y los valores de los servicios de los factores y de las cantidades de consumo y producción de bienes observadas son los que resultan del sistema con impuestos, el análisis de incidencia reparte las cargas producto del equilibrio general. Una de las limitaciones derivadas de la metodología utilizada es que no permite incorporar adecuadamente los efectos de los diferentes impuestos en los precios relativos de los bienes y servicios no comerciables, en relación con los comerciables; este efecto deberá revisarse en futuros cálculos de este tipo (este tipo de efecto es recogido, en un estudio de incidencia anterior con metodologia de equilibrio general, en Meléndez Suárez (1996)).

Ausencia de "ilusión monetaria": la metodología trata de calcular los ingresos de los hogares tomando en cuenta el efecto de la inflación. Es decir, se busca tomar en cuenta las ganancias o pérdidas por la variación en el valor deflatado de los activos y pasivos provocadas por la inflación.[26] No sólo se incluye el impuesto por inflación sobre la tenencia de dinero base; también en los impuestos sobre las utilidades, dividendos e intereses, las tasas efectivas se aplican a los ingresos reales, es decir, eliminando el efecto de la inflación. En particular, las tasas de retorno sobre el capital y los rendimientos sobre el ahorro (intereses) son tasas reales.

---

26 Tanto en 1988 como en el 2000, la legislación tributaria permitía la revaluación de activos fijos para calcular los gastos por depreciación en el impuesto a las utilidades de las empresas, así como procedimientos para reflejar el cambio en los precios de los inventarios. Los ajustes realizados en este capitulo tienen que ver, por lo tanto, con las variaciones en los valores deflatados de los activos financieros. Por falta de información, no se trató de hacer ajustes por concepto de pérdidas y ganancias de capital en activos fijos.

Con base en los supuestos anteriores, en el estudio de la incidencia específica de los impuestos se procedió a calcular, para cada impuesto, los efectos sobre las fuentes y sobre los usos del ingreso, según las siguientes consideraciones.

4.2 Distinción de los efectos de los impuestos sobre las fuentes y los usos del ingreso

Harberger (1968) establece ciertos postulados cuando se refiere a un modelo para analizar la incidencia de los impuestos al capital del sector "corporativo". Su modelo considera dos factores de la producción: trabajo y capital. Además, distingue a las personas en su papel, por un lado, de dueños del ingreso de esos factores y, por el otro, de consumidores de los bienes producidos con esos factores. Dado que en una economía todos los generadores de ingreso son dueños de los recursos (del trabajo, del capital o de ambos), la reducción en el ingreso real causada por un impuesto debe ser igual a la suma de las reducciones en los ingresos reales de esos dos grupos. Y agrega:

> "Es decir, una distribución de la carga del impuesto entre las personas en su papel, por un lado, de dueños del capital y, por otro, de oferentes de los servicios del trabajo, es exhaustiva, y no deja espacio para una carga adicional que sea soportada por los consumidores". (Harberger, 1974: 127).

En la terminología de Musgrave (1969: 227-232), esta aclaración de las clasificaciones válidas de incidencia se refiere a los efectos de la incidencia sobre las fuentes de ingreso de los hogares o las personas. En relación con los efectos sobre los usos del ingreso, Harberger señala:

> "Esto no significa que, dentro de cada grupo, diferentes individuos no soportarán diferentes cargas debido a las diferencias en sus patrones de consumo. En general, aquellos, capitalistas o trabajadores, que consumen una proporción mayor al promedio de bienes "corporativos" contra bienes "no corporativos", serán más golpeados como consecuencia del impuesto, respecto a aquellos que tienen el sesgo contrario en sus patrones de consumo. Pero los beneficios extra que recaen sobre los consumidores con patrones de consumo "no corporativos" deben (por la desviación de esos patrones del promedio) compensar exactamente la carga adicional que recae sobre quienes tienen patrones de consumo "corporativos." (Harberger; 1974a: 128).[27]

27 Harberger aclara que esta es una aproximación, porque las pérdidas incluyen una "carga excedente".

Si bien Harberger arriba a estas conclusiones cuando analiza el impuesto al capital corporativo, son de aplicación general. También admite una clasificación de la incidencia entre los consumidores y uno de los dos grupos de los dueños de factores, pero no los dos. O sea, hay que escoger cuál clasificación válida se va a emplear y mantenerla a lo largo del análisis. Es decir, entre consumidores y trabajadores o entre consumidores y dueños del capital o entre trabajadores y capitalistas. Esta última es la empleada en este capítulo.

Musgrave llega a conclusiones similares cuando dice que “todo individuo está ligado con el mercado de dos formas. Resulta afectado por el lado de las *fuentes* mediante el precio que obtiene por la venta de sus servicios y resulta afectado por el lado de los *usos* mediante el precio que debe pagar por los productos que compra”. Este autor desarrolla unas fórmulas en donde el efecto de los impuestos sobre las fuentes resulta del cambio relativo en la remuneración del factor y en la cantidad ofrecida por el individuo; a ello le resta el efecto de uso, dado por la variación relativa en el índice de precios del individuo producto del impuesto (para esto, pondera los cambios de precio de los bienes consumidos por la participación en el consumo de cada individuo).

En el análisis de la incidencia por el lado de las fuentes del presente capítulo, se emplearon supuestos acordes con la dirección en los cambios en las remuneraciones de los factores que predicen los modelos teóricos de Harberger (1985) y los resultados empíricos de Fernández-Pérez (1985); estos últimos se basan en un modelo similar al de Harberger e incluyen estimaciones para Costa Rica con base en una matriz de insumo/producto de 1972. Por lo tanto, para la incidencia por el lado de las fuentes, se sigue la clasificación de Harberger y se distribuye la recaudación de cada impuesto entre los ingresos de los factores, en forma exhaustiva. Por el lado de los usos del ingreso, se considera el efecto de las diferencias en los patrones de consumo.

Los supuestos de incidencia empleados en el análisis se muestran en los Cuadros 7, 8 y 9. A todos los impuestos, directos e indirectos, se les asignó la incidencia de la recaudación por los efectos en las fuentes de ingreso; en el caso de los impuestos indirectos sobre el consumo de bienes finales se hicieron ajustes por los efectos en los usos, como se describe en los siguientes párrafos.[28]

28 No se consideraron los efectos por el lado de usos en los impuestos a los insumos importados, los combustibles y las exportaciones ni en el impuesto por inflación.

Cuadro 7
Supuestos generales de incidencia por tipo de impuesto y tipo de efecto

Tipo de Impuestos	Fuentes	Usos
Impuestos Directos (los que su base imponible legal es el ingreso o acervo de algún factor productivo)	Según los supuestos de variación de precios relativos de acuerdo a los modelos y resultados de Harberger (1985) y Fernández-Pérez (1985)	Neutral (no hay efecto)
Impuestos INDIRECTOS sobre los bienes finales (los que tienen como base imponible legal el consumo o la importación de un producto o servicio no factorial)	Neutral (se distribuyen en forma proporcional)	Por variación en índice de precios relativos de cada decil, ponderando las categorías de gasto en bienes finales.

Nota: Para las definiciones, ver las notas al Cuadro No. 8.

Por el lado de los usos, para los impuestos de ventas (IVA) y selectivos de consumo y el arancel sobre bienes finales, se construyeron los cambios en los índices de precios de las principales categorías de bienes para cada decil de ingreso; los cambios de precios se igualaron a la tasa del impuesto para cada una de las categorías de gastos, y el índice se calculó como un promedio ponderado de las tasas de los bienes individuales que las integran.

El efecto de la incidencia de cada decil se calculó como la relación en el cambio en el índice de precios del decil sobre el cambio en el índice promedio de todos los hogares; y esta relación de cambios en los precios relativos se aplicó al consumo agregado del decil, para obtener la incidencia. Para los deciles con aumentos relativos en el índice de precios, hay una disminución del ingreso real, pues su canasta de consumo tiene una ponderación superior al promedio en los bienes con tasas de impuestos más altas. Por el contrario, para los deciles donde disminuye la relación de cambios en los índices de precios relativos, hay un aumento en el ingreso real, porque su patrón de consumo se concentra en los bienes con tasas impositivas menores. Aunque, por construcción, para cada decil puede haber un efecto positivo o negativo, los efectos sobre los usos del ingreso para todos ellos suman cero, lo que es consistente con la aseveración de Harberger de que los efectos por el lado de los usos del ingreso de los cambios en precios relativos deben cancelarse unos con otros. Los índices se presentan en el Cuadro 8.

Cuadro 8

Índices de cambio en los precios absolutos y relativos en los bienes de consumo final por los efectos de los principales impuestos indirectos (1988 y 2000)

Impuesto	TOTAL	Decil 1	Decil 2	Decil 3	Decil 4	Decil 5	Decil 6	Decil 7	Decil 8	Decil 9	Decil 10
INDICE DE CAMBIOS EN PRECIOS POR EFECTO DE IMPUESTO - 1988											
Impuesto de Ventas	106.4%	105.8%	106.2%	106.2%	106.2%	106.5%	106.5%	106.5%	106.7%	106.4%	106.4%
Impuestos Selectivos de Consumo	107.5%	107.0%	107.3%	107.5%	107.5%	107.8%	107.9%	107.9%	108.0%	107.3%	107.1%
Arancel sobre Bienes de Consumo Final	125.7%	129.5%	129.4%	128.6%	128.1%	129.0%	129.1%	126.2%	127.7%	124.9%	122.5%
INDICE DE CAMBIO EN PRECIOS RELATIVOS - 1988											
Impuesto de Ventas	100.0%	99.4%	99.8%	99.8%	99.8%	100.1%	100.1%	100.1%	100.2%	100.0%	100.0%
Impuestos Selectivos de Consumo	100.0%	99.5%	99.9%	100.0%	100.0%	100.3%	100.4%	100.4%	100.4%	99.9%	99.6%
Arancel sobre Bienes de Consumo Final	100.0%	103.0%	102.9%	102.3%	101.9%	102.6%	102.7%	100.4%	101.6%	99.3%	97.5%
INDICE DE CAMBIOS EN PRECIOS POR EFECTO DE IMPUESTO - 2000											
Impuesto de Ventas	109.3%	109.0%	109.1%	109.1%	109.1%	109.3%	109.2%	109.2%	109.3%	109.4%	109.4%
Impuestos Selectivos de Consumo	106.4%	104.9%	105.2%	105.2%	105.6%	105.7%	105.7%	106.3%	106.3%	106.4%	107.2%
Arancel sobre Bienes de Consumo Final	108.0%	110.7%	110.5%	110.1%	109.7%	110.0%	110.1%	108.6%	108.9%	107.7%	106.4%
INDICE DE CAMBIO EN PRECIOS RELATIVOS - 2000											
Impuesto de Ventas	100.0%	99.7%	99.8%	99.8%	99.8%	100.0%	99.9%	99.9%	100.0%	100.1%	100.1%
Impuestos Selectivos de Consumo	100.0%	98.6%	98.9%	98.9%	99.3%	99.4%	99.3%	99.9%	99.9%	100.0%	100.8%
Arancel sobre Bienes de Consumo Final	100.0%	102.6%	102.3%	101.9%	101.6%	101.9%	102.0%	100.5%	100.9%	99.8%	98.5%
Índice de cambios en precios por efecto del impuesto: igual a la suma de uno más la tasa del impuesto de cada categoría de bienes ponderadas por la participación de esa categoría en el consumo total del decil (ponderadas por la participación de las importaciones de cada categoría en las importaciones totales de bienes de consumo. La distribución de importaciones por decil se supuso igual a la del consumo de cada categoría de gasto).											
Índice de cambio en precios relativo: índice de cambios en precios por efecto del impuesto para cada decil dividido entre ese mismo índice para el TOTAL.											

Fuente: elaboración del autor con base en datos del BCCR, INEC, CGR y de Bolaños y Delgado (2002).

En el caso de los impuestos directos (para los cuales la base imponible legal es el ingreso de uno o varios factores productivos), se supuso que no tienen efectos sobre los usos del ingreso (es decir, que no varían los precios relativos de los bienes finales producidos).[29] Sólo en el caso de los principales impuestos indirectos (ventas, consumo y arancel sobre bienes finales) se asignaron los efectos tanto por el lado de las fuentes como de los usos. En la asignación de los efectos de esos impuestos indirectos sobre las fuentes, en una primera aproximación, se supuso que no tenían efectos sobre los precios relativos de los factores, por lo que la incidencia se asignó de acuerdo con la participación del ingreso de cada factor en cada decil como porcentaje del ingreso total (es decir, que no afectaba la distribución del ingreso por factores por decil). Estos supuestos se resumen en el Cuadro 7.

29 En futuras investigaciones, sería recomendable tratar de medir los efectos de los impuestos a los factores en los precios relativos de los bienes finales e incorporarlos en el análisis de incidencia.

En el Cuadro 8 se aprecia que los índices de precios relativos tienden a ser constantes entre deciles para los impuestos de ventas y selectivos de consumo, tanto en 1988 como en 2000. Esto lleva a que los efectos de incidencia por el lado de usos de ingresos de esos impuestos sean relativamente pequeños. Sin embargo, para el arancel de importaciones sobre bienes de consumo final, sí se aprecia un efecto regresivo en ambos años, porque para los deciles de menor ingreso (deciles 1 y 2) el índice de precio relativo está entre un 5.5 y 4 puntos porcentuales por encima del nivel del decil de mayor ingreso (decil 10). Esto significa que, en promedio, los deciles de alto ingreso consumen relativamente más de los bienes importados gravados con aranceles de importación bajos.

Por último, en el Cuadro 9 se presentan los porcentajes de la recaudación total de cada impuesto asignados a cada uno de los factores o trasladados a otros, con base en los supuestos de incidencia y traslación por el lado de las fuentes de ingreso. En Bolaños y Delgado (2002) se presenta con mayor detalle la justificación de los supuestos de incidencia utilizados en este trabajo.

En el caso de los impuestos a los salarios, se supuso una oferta de trabajo con elasticidad positiva (0.125); a la demanda se le asignó una elasticidad negativa de 0.38. En un mercado de trabajo competitivo y sin otras distorsiones, al considerarse todos los impuestos sobre el salario (impuesto cedular sobre la renta aplicable al ingreso del trabajo e impuestos específicos sobre planillas sean cobrados al patrono o al asalariado) como una sola tasa que introduce una diferencia entre el precio pagado por el empleador y el recibido por el trabajador, esos supuestos de elasticidades conducen a un resultado donde el 25% de la tasa se traslada a otros factores con una elasticidad de oferta finita (en este caso, tierra) y el 75% restante incide directamente sobre el factor mano de obra. En la Columna 2 del Cuadro 9 se presentan los datos para los renglones de impuesto al salario en los años 1988 y 2000.[30]

30 La traslación del 25% se produce por efecto del encarecimiento de la mano de obra, que lleva a una disminución en el total de trabajadores empleados – en el sector cubierto por el impuesto - y a un menor ingreso nacional que afecta el retorno de otros factores con baja movilidad internacional. Este análisis sigue la línea defendida por autores como Brittain (1972); Edwards y Cox (2000); Cox Edwards (2001); Kugler y Kugler (2001) y Ziderman (1989). Sobre los valores de las elasticidades ver Bolaños y Delgado (2002)

Cuadro 9

Supuestos de incidencia sobre las fuentes de ingreso para 1988 y 2000: porcentaje de la recaudación asignada a cada fuente

IMPUESTO	TOTAL	FUENTES DE INGRESO				
		TRABAJO	CAPITAL (con alta movilidad internacional) (Utilidades)	CAPITAL (con alta movilidad internacional) (Intereses)	TIERRA (capital con baja movilidad internacional)	TRANSFEREN-CIAS
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
AÑO 1988:						
Impuestos sobre SALARIOS	100.0%	75.2%	0.0%	0.0%	24.8%	0.0%
Impuestos sobre UTILIDADES	100.0%	0.0%	100.0%	0.0%	0.0%	0.0%
Impuestos sobre INTERESES	100.0%	39.8%	0.0%	63.9%	-3.6%	0.0%
Impuestos sobre TIERRA y K inmóvil	100.0%	30.0%	0.0%	0.0%	70.0%	0.0%
Impuestos sobre TRANSFERENCIAS	100.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	100.0%
Impuestos sobre VENTAS	100.0%	64.0%	0.0%	0.0%	20.3%	15.6%
Impuestos SELECTIVOS DE CONSUMO	100.0%	64.0%	0.0%	0.0%	20.3%	15.6%
Impuestos Arancelarios sobre BIENES FINALES	100.0%	70.0%	0.0%	0.0%	30.0%	0.0%
Impuestos Arancelarios sobre INSUMOS	100.0%	110.0%	-10.0%	0.0%	0.0%	0.0%
Impuestos sobre EXPORTACIONES	100.0%	40.0%	60.0%	0.0%	0.0%	0.0%
Impuestos sobre COMBUSTIBLES	100.0%	64.0%	0.0%	0.0%	20.3%	15.6%
Impuesto por inflación	100.0%	63.2%	0.0%	0.0%	21.1%	15.7%
AÑO 2000:						
Impuestos sobre SALARIOS	100.0%	75.2%	0.0%	0.0%	24.8%	0.0%
Impuestos sobre UTILIDADES	100.0%	33.0%	70.0%	0.0%	-3.0%	0.0%
Impuestos sobre INTERESES	100.0%	29.5%	0.0%	73.2%	-2.7%	0.0%
Impuestos sobre TIERRA y K inmóvil	100.0%	30.0%	0.0%	0.0%	70.0%	0.0%
Impuestos sobre TRANSFERENCIAS	100.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	100.0%
Impuestos sobre VENTAS	100.0%	71.8%	0.0%	0.0%	13.9%	14.3%
Impuestos SELECTIVOS DE CONSUMO	100.0%	71.8%	0.0%	0.0%	13.9%	14.3%
Impuestos Arancelarios sobre BIENES FINALES	100.0%	70.0%	0.0%	0.0%	30.0%	0.0%
Impuestos Arancelarios sobre INSUMOS	100.0%	110.0%	-10.0%	0.0%	0.0%	0.0%
Impuestos sobre EXPORTACIONES	100.0%	40.0%	60.0%	0.0%	0.0%	0.0%
Impuestos sobre COMBUSTIBLES	100.0%	71.8%	0.0%	0.0%	13.9%	14.3%
Impuesto por inflación	100.0%	69.9%	0.0%	0.0%	15.9%	14.2%

Fuente: elaboración del autor. Ver Bolaños y Delgado (2002: sección V).

En 1988, en el caso del capital con alta movilidad internacional, el impuesto sobre las utilidades y dividendos de las empresas incide totalmente sobre el 70% del stock o acervo de capital no exonerado, pues la tasa efectiva implícita de impuesto (16.7%) es inferior a la del 20% que se supuso como tasa internacional de impuestos sobre el capital relevante para Costa Rica (columna 3 del renglón de utilidades para el año 1988, en el Cuadro 9). Por el contrario, en el año 2000, la tasa efectiva implícita del impuesto local sobre el rendimiento del capital no exonerado (21.4%) excede a la internacional del 15%. Por lo tanto, un 70% [=(15/21.4) x 100] de la recaudación de los impuestos sobre utilidades y dividendos del 2000 incide sobre el capital no exonerado (columna 3 del renglón de utilidades para el año 2000, Cuadro 9), mientras que el restante 30% se traslada a otros

factores. En línea con lo argumentado por Harberger (1985: 3) y los resultados obtenidos por Fernández-Pérez (1985: 33-36 y 78-80), se supuso que más del 100% del efecto traslación recae sobre la mano de obra, por lo que la tierra obtiene un beneficio. Efectos similares de traslación se dan en el caso de los impuestos a los intereses.

Estos resultados de la traslación de los impuestos sobre el rendimiento del capital se derivan de los supuestos descritos en el acápite anterior, donde la alta movilidad internacional del capital hace que el acervo de ese factor se reduzca por efecto del exceso de la tasa local de impuesto sobre su rendimiento. Esta reducción del capital en la economía genera una contracción en la producción de los sectores que utilizan el capital en forma intensiva (por lo general los sectores manufactureros) y tiende a liberar mano de obra y tierra (probablemente más mano de obra que tierra). La consecuente expansión en la producción de otros sectores (como el sector primario y el de servicios) lleva a una caída en el precio de los bienes finales no comerciables (servicios), a una reducción en el precio del factor utilizado intensivamente por el sector servicios (trabajo) y a una mayor demanda de tierra, con el consiguiente aumento en su precio.

4.3 Incidencia del sistema tributario costarricense: principales resultados

Con base en las estimaciones de la distribución del ingreso reportadas en Bolaños y Delgado (2002: sección IV) y los supuestos de incidencia discutidos en el acápite anterior, la investigación se enfoca ahora en el análisis de la incidencia del sistema tributario, o sea, en cómo la existencia de los impuestos afecta la distribución del ingreso y cómo se distribuye la carga tributaria.

Es preciso tener presente que, más allá de una estimación de la distribución del ingreso del año 2000 como la realizada en este trabajo, la base ideal de información para el análisis de incidencia sería la aportada por una encuesta reciente de ingresos y gastos, porque con ella se evitaría la ardua tarea de ajustar y actualizar la distribución del ingreso. Por lo tanto, el valor de esta parte del trabajo está no tanto en la precisión de los resultados numéricos obtenidos, sino en la orientación de los cambios en incidencia entre 1988 y 2000 y la metodología utilizada para realizar ajustes razonables a los datos de las encuestas de ingresos y gastos, dada la sub-valuación de ingresos a la que están expuestas estas investigaciones (Bolaños y Delgado, 2002).

En los acápites siguientes se incluyen los resultados generales obtenidos para 1988 y para el 2000 y la comparación entre ambos años. Se analizaron los siguientes aspectos: a) la forma en que se afecta la distribución del ingreso al considerar el efecto de los impuestos para cada uno de los años; b) las tasas efectivas por tipos de impuestos y por deciles, para ilustrar el grado de progresividad o regresividad de los diferentes tributos; c) la incidencia económica, o sea, la distribución de la carga tributaria o la forma en que el sistema tributario afecta el ingreso de los hogares por el lado de las fuentes y usos. Para determinar esos efectos, se evalúa el efecto de traslación de los diferentes impuestos hacia adelante y hacia atrás, bajo la premisa de que la distribución de la carga de los impuestos plantea diferencias importantes entre quienes tienen la obligación legal de pagarlos y quienes finalmente los pagan.

4.3.1 Incidencia del sistema tributario en 1988

El Cuadro 10 muestra los resultados generales del análisis de incidencia del sistema tributario costarricense para 1988. Los hogares se distribuyeron por deciles; las cifras muestran la participación de cada decil en el ingreso correspondiente. En el decil 1 se incluyen los datos correspondientes al 10% de los hogares con ingresos totales más bajos, y en el decil 10, el 10% de los hogares con ingresos totales más altos.[31]

La distribución del ingreso sufre un leve deterioro como resultado del sistema impositivo, el cual se aprecia en el aumento del coeficiente de Gini para la distribución del ingreso inicial, cuyo valor es de 0.4473 y sube a 0.4571 como resultado de la incidencia de los impuestos. Buena parte de este efecto se explica por la renta de la propiedad, cuyos coeficientes de Gini pasan, respectivamente, de 0.5109 a 0.5323, mientras que para el ingreso del trabajo casi no varían, pues pasan de 0.4244 a 0.4297.

Cuando se analiza la composición del total de los ingresos, se aprecia cómo los impuestos, aunque se estima que redujeron el ingreso total de los hogares en un 20.7%, provocan un aumento estimado en la participación del ingreso del trabajo en relación con el total, al pasar

31 La clasificación de hogares por decil responde a la distribución original de los hogares según los ingresos de la Encuesta de Ingresos y Gastos de 1988. Para este estudio se ajustaron los ingresos según la metodología descrita por Bolaños y Delgado (2002: sección IV).

de 55.3% a 60.7%. Con los ingresos de la propiedad sucede lo mismo, pero la composición interna se modifica sustancialmente: las utilidades y los dividendos se ven muy afectados por los impuestos, a juzgar por la considerable disminución de su participación en el ingreso, mientras que los alquileres tienen un comportamiento opuesto, porque a algunos de sus componentes no se les asignó impuestos directos.[32]

Cuadro 10

Resultados de la incidencia tributaria total sobre el ingreso de los hogares por decil y fuente de ingreso. Costa Rica, 1988 (*)

	DISTRIBUCION SIN EFECTO DE INCIDENCIA										
	TOTAL	**Decil 1**	**Decil 2**	**Decil 3**	**Decil 4**	**Decil 5**	**Decil 6**	**Decil 7**	**Decil 8**	**Decil 9**	**Decil 10**
INGRESO TOTAL BRUTO MENSUAL	**100.0%**	**2.1%**	**3.1%**	**4.1%**	**5.1%**	**5.7%**	**7.5%**	**8.7%**	**11.0%**	**16.9%**	**35.8%**
Total Ingreso del Trabajo (dependiente e independiente, monetario o en especie)	**55.3%**	0.6%	1.6%	2.4%	3.0%	3.8%	4.6%	5.7%	7.1%	9.7%	16.8%
Total Renta de la Propiedad	**31.2%**	0.9%	0.9%	1.1%	1.3%	1.1%	2.0%	1.9%	2.5%	5.5%	14.0%
Utilidades y dividendos y otras rentas	12.5%	0.2%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.8%	0.5%	1.0%	1.8%	7.7%
Intereses	1.2%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.1%	0.0%	0.1%	0.8%
Alquileres de tierras, casas, edificios y otros en efectivo y en especie. Alquiler imputado	17.6%	0.7%	0.9%	1.0%	1.1%	1.0%	1.2%	1.3%	1.5%	3.5%	5.4%
Transferencias y otros ingresos	**13.5%**	0.6%	0.6%	0.6%	0.7%	0.8%	1.0%	1.0%	1.3%	1.8%	5.0%
	DISTRIBUCION CON EFECTO DE INCIDENCIA										
	TOTAL	**Decil 1**	**Decil 2**	**Decil 3**	**Decil 4**	**Decil 5**	**Decil 6**	**Decil 7**	**Decil 8**	**Decil 9**	**Decil 10**
INGRESO TOTAL BRUTO MENSUAL	**100.0%**	**2.2%**	**3.5%**	**4.7%**	**5.6%**	**6.3%**	**7.9%**	**9.1%**	**11.3%**	**17.2%**	**32.1%**
Total Ingreso del Trabajo (dependiente e independiente, monetario o en especie)	**60.7%**	0.7%	1.9%	2.8%	3.5%	4.3%	5.2%	6.3%	7.8%	10.4%	17.7%
Total Renta de la Propiedad	**32.1%**	1.1%	1.3%	1.5%	1.7%	1.5%	2.2%	2.2%	2.7%	5.9%	12.1%
Utilidades y dividendos y otras rentas	7.2%	0.1%	0.0%	0.0%	0.1%	0.1%	0.5%	0.3%	0.6%	1.1%	4.4%
Intereses	0.9%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.1%	0.0%	0.1%	0.6%
Alquileres de tierras, casas, edificios y otros en efectivo y en especie. Alquiler imputado	24.1%	1.0%	1.2%	1.4%	1.6%	1.5%	1.7%	1.8%	2.0%	4.7%	7.1%
Transferencias y otros ingresos	**7.2%**	0.4%	0.4%	0.4%	0.4%	0.5%	0.6%	0.6%	0.8%	0.9%	2.4%

(*) Según porcentajes de los deciles respecto al Ingreso Total, con y sin efecto de incidencia.
Nota: El renglón de Transferencias y otros ingresos incluye el ingreso imputado por los servicios del dinero.
Fuente: Encuesta de Ingresos y Gastos de 1988 (EIG-88), y Bolaños y Delgado (2002).

Una vez considerado el efecto de los impuestos, las transferencias disminuyen sustancialmente su participación en el ingreso total. Aunque en general están poco gravadas, el renglón de *transferencias*

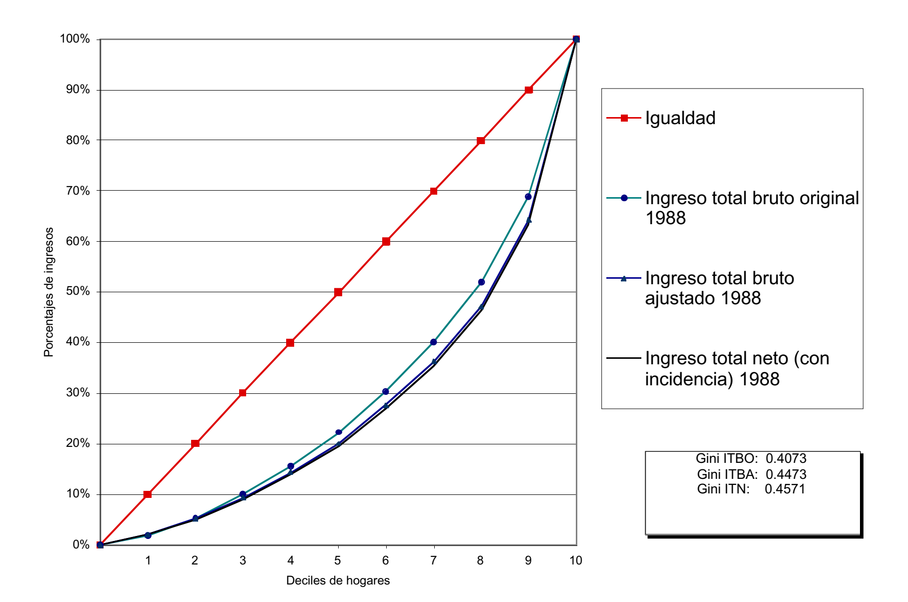
32 En la ley del impuesto sobre la renta No 837 vigente hasta el 31 de mayo de 1988, las personas físicas tenían que incluir en la base gravable un ingreso imputado por habitar casa propia, con base en una tabla de los valores registrados de las viviendas, que se presume estaban mucho más subvaluados con relación a sus precios de mercado en ese entonces que hoy en día. No fue posible obtener información que permitiera estimar el efecto de este componente.

y otros ingresos incluye los servicios del dinero, que son importantes en el ingreso antes de impuestos (entre ellos el impuesto inflacionario).

El Gráfico 1 ilustra el cambio en la distribución del ingreso para 1988, después del ajuste al monto total y a la distribución del ingreso. Se puede apreciar que el efecto mayor en el aumento de la desigualdad del ingreso resulta de los ajustes a la distribución del ingreso por las sub-valuaciones (Bolaños y Delgado, 2002: sección IV); el efecto de la incidencia de los impuestos resulta relativamente leve, pues la Curva de Lorenz del ingreso total neto es muy cercana a la del ingreso total bruto ajustado. Este resultado refuerza la conclusión usual de la literatura sobre la materia que afirma que la política tributaria tiene poca influencia sobre la distribución del ingreso.

Gráfico 1

Curva de Lorenz de distribución del ingreso total bruto ajustado, con y sin efecto de incidencia. Costa Rica, 1988[33]



33 Para las fuentes de los gráficos de este capítulo, véase Bolaños y Delgado (2002).

4.3.2 Incidencia por tipos de impuestos (1988)

Otro tema importante que se debe analizar es la incidencia por impuestos, o sea, la forma en que se distribuye la recaudación por deciles después de realizar el análisis de incidencia; varios autores proponen como objetivo una distribución equitativa de la carga tributaria, dado el poco impacto en la distribución del ingreso (Harberger, 1974b).[34]

En el Cuadro 11 se aprecia el efecto de los impuestos por decil para las principales categorías de tributos, según su participación en el ingreso total de cada decil. En la sección siguiente se presentan los resultados de la incidencia sobre los ingresos de los factores de producción.

El Cuadro 11 muestra que, bajo los supuestos de incidencia considerados, la distribución de la carga tributaria es regresiva, excepto por una leve progresividad en los tres primeros deciles. Los impuestos indirectos muestran una marcada tendencia a la regresividad (excepto para el primer decil), tendencia que se repite, aunque en forma menos marcada, para los impuestos directos.

34 Esta posición no necesariamente contradice la base de la defensa de Simons (1980) para utilizar la imposición progresiva mencionada en Bolaños y Delgado (2002); sólo le establece una limitación práctica.

Cuadro 11

Incidencia de los impuestos como porcentaje del ingreso bruto total de cada decil (1988)

Impuesto	Total	Decil 1	Decil 2	Decil 3	Decil 4	Decil 5	Decil 6	Decil 7	Decil 8	Decil 9	Decil 10
TOTAL	**20.7%**	**22.5%**	**23.4%**	**23.5%**	**22.9%**	**22.9%**	**21.7%**	**21.6%**	**21.2%**	**21.0%**	**18.6%**
Directos sobre:	**9.1%**	**9.2%**	**8.8%**	**8.9%**	**8.9%**	**8.5%**	**8.8%**	**8.7%**	**8.6%**	**9.3%**	**9.6%**
Salarios	5.9%	5.0%	6.3%	6.7%	6.5%	6.7%	6.0%	6.4%	6.2%	6.2%	5.2%
Utilidades	1.5%	1.2%	0.2%	0.2%	0.3%	0.2%	1.3%	0.7%	1.1%	1.3%	2.6%
Intereses	0.3%	0.2%	0.1%	0.1%	0.3%	0.2%	0.2%	0.3%	0.2%	0.2%	0.5%
Tierra y Otra Propiedad	1.2%	2.2%	1.8%	1.6%	1.5%	1.2%	1.0%	1.0%	0.9%	1.4%	1.0%
Transferencias	0.3%	0.6%	0.4%	0.3%	0.3%	0.3%	0.3%	0.3%	0.3%	0.2%	0.3%
Indirectos sobre:	**11.5%**	**13.3%**	**14.5%**	**14.6%**	**14.1%**	**14.4%**	**13.0%**	**12.9%**	**12.6%**	**11.6%**	**9.0%**
Ventas	3.4%	3.1%	3.7%	3.8%	3.7%	4.0%	3.6%	3.7%	3.7%	3.5%	3.0%
Selectivos de Consumo	2.0%	1.7%	2.1%	2.2%	2.2%	2.4%	2.2%	2.3%	2.3%	1.9%	1.6%
Arancel Bienes Finales	1.3%	1.5%	1.7%	1.7%	1.7%	1.8%	1.6%	1.4%	1.5%	1.3%	0.9%
Arancel Insumos	1.2%	0.4%	1.0%	1.2%	1.3%	1.5%	1.3%	1.5%	1.4%	1.2%	1.0%
Exportaciones	1.5%	2.1%	2.0%	1.9%	1.8%	1.7%	1.5%	1.5%	1.4%	1.7%	1.3%
Combustibles	0.5%	0.5%	0.6%	0.6%	0.6%	0.6%	0.5%	0.6%	0.5%	0.5%	0.5%
Inflación	1.6%	3.9%	3.4%	3.1%	2.8%	2.5%	2.2%	1.9%	1.7%	1.4%	0.7%

Fuente: elaboración del autor. Véase Bolaños y Delgado (2002).

Los impuestos al salario muestran progresividad en los tres deciles de más bajos ingresos; luego exhiben una tendencia oscilante pero regresiva. Excepto en los primeros tres deciles, los impuestos al capital son progresivos, mientras que los impuestos a la tierra y a las transferencias (pensiones) son regresivos, dado que la tierra y las pensiones son, relativamente, las fuentes de ingreso más importantes para los deciles de ingresos bajos.

Los impuestos sobre las ventas y selectivos de consumo, cuya incidencia es muy similar, son ligeramente progresivos en el primer decil y muy regresivos en el último, con una tendencia más marcada hacia la regresividad en el caso de ventas, a partir del decil 5, que parece derivarse de la naturaleza del impuesto: al ser un impuesto apenas parcial sobre el valor agregado, deja sin gravar la mayoría de los servicios, que son consumidos en mayor grado por los hogares de ingresos más altos. El arancel sobre bienes finales es regresivo a partir del decil 6. Por su parte, como es de esperarse, el impuesto inflacionario tiene una marcada regresividad, pues se supuso que la liquidez es una proporción alta de los ingresos en los deciles bajos (y viceversa).

Estos resultados de carga regresiva son distintos a los de otros estudios. En particular, difieren de la tendencia a la neutralidad mostrada en el estudio de Taylor (1997: 147-223). Si bien Taylor utilizó los mismos datos de la Encuesta de Ingresos y Gastos de 1988,

no realizó ajustes a la distribución del ingreso, como se hizo en este estudio, ni incluyó el impuesto por inflación. Además, Taylor le asigna una incidencia al impuesto sobre las utilidades de las empresas al ingreso de los hogares, lo que genera un sesgo en la progresividad, al no incluir el ingreso imputable por utilidades retenidas en el ingreso de los hogares.

4.3.3 Incidencia total sobre los factores productivos: efectos de traslación (1988)

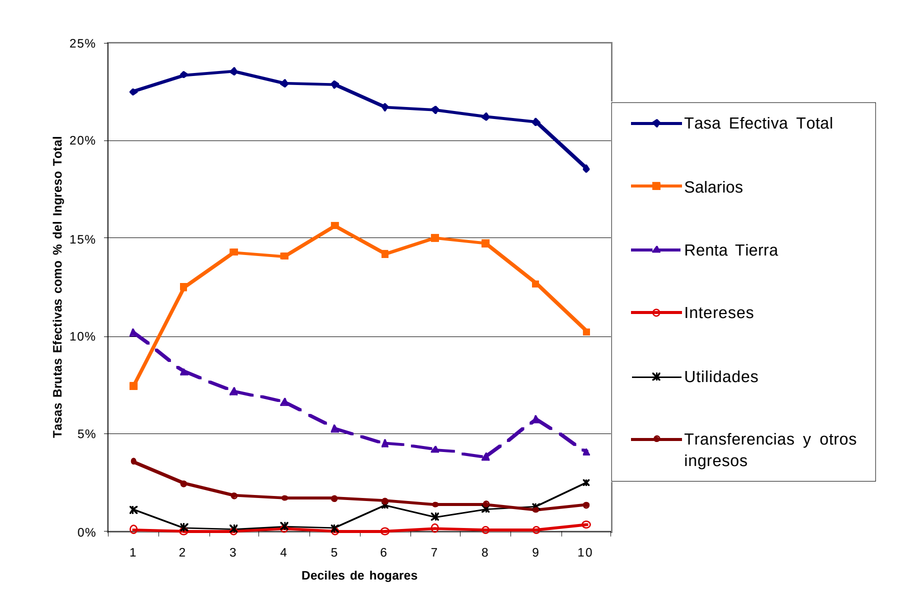
El análisis anterior de incidencia por impuesto es el que suele destacarse en este tipo de estudios. Sin embargo, de acuerdo con el enfoque de Harberger y Musgrave, también es importante presentar en detalle los efectos de todos los impuestos sobre los factores de producción, tanto por el lado de las fuentes como de los usos, que de hecho, es lo que está detrás de la distribución de la incidencia total de cada impuesto por decil.

Como se recordará, en la metodología de este capítulo se decidió escoger la clasificación exhaustiva por el lado del efecto sobre las fuentes y usos de ingreso en los factores de la producción. Estos efectos sobre los ingresos de los factores parecen estar más en línea con el análisis económico de la incidencia, dado que el análisis de la incidencia por impuesto (Cuadro 11) no muestra abiertamente los efectos de traslación, los que sí se reflejan en las tasas efectivas de impuestos sobre los ingresos de los factores (Gráfico 2).

En ese gráfico se presentan las tasas efectivas de impuestos que recaen sobre los diferentes tipos de ingreso de los hogares (salarios, utilidades e intereses, renta de la tierra y transferencias). Estas tasas son el resultado neto de la suma de la proporción del impuesto directo sobre el ingreso del factor que no se traslada, más los efectos de traslación hacia ese ingreso proveniente de otros impuestos, con base en los supuestos realizados previamente.

Gráfico 2

Tasas efectivas brutas de impuestos con efecto traslación por factores y por decil. Costa Rica, 1988



En el Gráfico 2 se aprecia con claridad que la forma regresiva de las tasas efectivas de impuesto totales se debe al efecto combinado de la incidencia total sobre los factores trabajo y tierra. La carga impositiva total sobre el factor trabajo es progresiva en los primeros tres deciles, neutra en los deciles 4 a 8 y regresiva en los deciles de ingreso más alto. La progresividad inicial de la incidencia sobre el factor trabajo se ve compensada por la incidencia regresiva que los supuestos adoptados le atribuyen al factor tierra (capital con baja movilidad internacional). La interacción de estos dos factores y la pequeña progresividad del impuesto sobre las utilidades hace que la curva de tasas efectivas total sea regresiva, excepto para los dos primeros deciles.

Cuadro 12

Resultados de la incidencia tributaria total sobre el ingreso de los hogares por decil y fuente de ingreso. Costa Rica, 2000 (*)

	DISTRIBUCIÓN SIN EFECTO DE INCIDENCIA										
	TOTAL	Decil 1	Decil 2	Decil 3	Decil 4	Decil 5	Decil 6	Decil 7	Decil 8	Decil 9	Decil 10
INGRESO TOTAL BRUTO MENSUAL	**100.0%**	**1.6%**	**2.6%**	**3.6%**	**5.2%**	**4.8%**	**7.3%**	**8.6%**	**11.2%**	**16.7%**	**38.5%**
Total Ingreso del Trabajo (dependiente e independiente, monetario o en especie)	**62.1%**	0.4%	1.3%	2.3%	3.5%	3.3%	4.8%	6.0%	8.0%	10.9%	21.6%
Total Renta de la Propiedad	**25.5%**	0.7%	0.6%	0.7%	1.0%	0.8%	1.5%	1.6%	2.0%	4.2%	12.3%
Utilidades y dividendos y otras rentas	10.7%	0.2%	0.0%	0.0%	0.1%	0.1%	0.7%	0.5%	0.9%	1.6%	6.7%
Intereses	2.7%	0.0%	0.0%	0.0%	0.1%	0.0%	0.1%	0.2%	0.1%	0.2%	1.9%
Alquileres de tierras, casas, edificios y otros en efectivo y en especie. Alquiler imputado	12.1%	0.5%	0.6%	0.7%	0.8%	0.7%	0.8%	0.9%	1.0%	2.4%	3.7%
Transferencias y otros ingresos	**12.4%**	0.5%	0.6%	0.6%	0.7%	0.7%	0.9%	1.0%	1.2%	1.6%	4.6%
	DISTRIBUCIÓN CON EFECTO DE INCIDENCIA										
	TOTAL	Decil 1	Decil 2	Decil 3	Decil 4	Decil 5	Decil 6	Decil 7	Decil 8	Decil 9	Decil 10
INGRESO TOTAL BRUTO MENSUAL	**100.0%**	**1.6%**	**2.7%**	**3.7%**	**5.3%**	**4.9%**	**7.0%**	**8.4%**	**10.8%**	**16.9%**	**38.6%**
Total Ingreso del Trabajo (dependiente e independiente, monetario o en especie)	**65.7%**	0.5%	1.3%	2.2%	3.5%	3.3%	4.8%	6.0%	7.9%	11.2%	25.1%
Total Renta de la Propiedad	**26.2%**	0.8%	1.0%	1.1%	1.4%	1.2%	1.6%	1.7%	2.1%	4.7%	10.5%
Utilidades y dividendos y otras rentas	5.6%	0.1%	0.0%	0.0%	0.1%	0.0%	0.3%	0.2%	0.4%	0.8%	3.5%
Intereses	1.3%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.1%	0.1%	0.1%	0.9%
Alquileres de tierras, casas, edificios y otros en efectivo y en especie. Alquiler imputado	19.4%	0.7%	1.0%	1.1%	1.3%	1.1%	1.3%	1.4%	1.6%	3.8%	6.1%
Transferencias y otros ingresos	**8.1%**	0.3%	0.4%	0.4%	0.5%	0.5%	0.6%	0.6%	0.8%	1.0%	3.0%

(*) Según porcentajes de los deciles respecto al Ingreso Total, con y sin efecto de incidencia.
Nota: El renglón de Transferencias y otros ingresos incluye el ingreso imputado por los servicios del dinero.
Fuente: Encuesta de Ingresos y Gastos de 1988 (EIG-88) y Bolaños y Delgado (2002).

4.3.4 Incidencia del sistema tributario en el año 2000

El análisis de la incidencia del sistema tributario a partir de las estimaciones de distribución del ingreso del 2000 y de los montos recaudados por los diferentes impuestos considerados en el estudio, casi no refleja cambios en la distribución del ingreso antes y después del efecto de los impuestos, tal como se observa en el Cuadro 12. Las curvas de Lorenz se superponen virtualmente, por lo que la ilustración gráfica no es relevante. Los coeficientes de Gini son muy similares: para el ingreso total bruto es de 0.4820 y para el neto, o sea, incluido el efecto de la incidencia, es de 0.4827. Cuando se consideran los efectos sobre las dos principales categorías de ingresos, se observa un comportamiento similar: en el caso de los ingresos del trabajo pasa de 0.4758 a 0.4695 y en el de los ingresos de la propiedad, de 0.5408 a 0.5635.

4.3.5 Incidencia por tipos de impuestos (2000)

El Cuadro 13 muestra una tendencia oscilante en la distribución de la carga del sistema impositivo para el año 2000, con una leve progresividad en los primeros deciles y una leve regresividad en los

últimos. Es decir que, en el 2000, las tasas efectivas de impuesto muestran una tendencia levemente regresiva, en comparación con la regresividad más notoria observada en 1988. Este resultado obedece, básicamente, a una mayor progresividad en los impuestos sobre los salarios y a la disminución en la regresividad de los impuestos indirectos, especialmente los impuestos selectivos de consumo, que pasaron de ser regresivos en 1988 a progresivos en el 2000; [35] la disminución en la tasa de inflación (20.8% en 1988 y 11% en el 2000) redujo la carga de ese impuesto.

Cuadro 13

Incidencia de los impuestos como porcentaje del ingreso bruto total de cada decil (2000)

Impuesto	TOTAL	Decil 1	Decil 2	Decil 3	Decil 4	Decil 5	Decil 6	Decil 7	Decil 8	Decil 9	Decil 10
TOTAL	**20.8%**	**21.3%**	**22.0%**	**21.7%**	**21.2%**	**21.3%**	**20.0%**	**20.3%**	**20.1%**	**21.0%**	**20.9%**
Directos	**11.2%**	**12.2%**	**11.5%**	**11.3%**	**10.8%**	**10.6%**	**10.3%**	**10.2%**	**10.1%**	**11.3%**	**11.9%**
Salarios	7.6%	6.7%	7.9%	8.2%	7.9%	7.8%	7.1%	7.3%	7.2%	7.9%	7.7%
Utilidades	1.6%	1.3%	0.6%	0.6%	0.7%	0.7%	1.5%	1.2%	1.4%	1.5%	2.3%
Intereses	0.4%	0.2%	0.1%	0.1%	0.3%	0.2%	0.2%	0.4%	0.2%	0.2%	0.5%
Tierra y Otra Propiedad	1.1%	2.8%	2.1%	1.8%	1.4%	1.3%	1.0%	0.9%	0.8%	1.3%	0.9%
Transferencias	0.5%	1.2%	0.8%	0.6%	0.5%	0.6%	0.5%	0.4%	0.4%	0.4%	0.5%
Indirectos	**9.6%**	**9.1%**	**10.4%**	**10.4%**	**10.3%**	**10.7%**	**9.7%**	**10.1%**	**10.0%**	**9.7%**	**9.0%**
Ventas	5.1%	4.8%	5.6%	5.6%	5.5%	5.7%	5.1%	5.3%	5.3%	5.3%	4.6%
Selectivos de Consumo	1.9%	0.7%	1.2%	1.2%	1.4%	1.6%	1.5%	1.9%	1.9%	1.9%	2.1%
Arancel Bienes Finales	0.6%	0.9%	1.0%	1.0%	0.9%	0.9%	0.8%	0.7%	0.7%	0.6%	0.3%
Arancel Insumos	0.4%	0.1%	0.3%	0.4%	0.4%	0.4%	0.4%	0.4%	0.4%	0.4%	0.3%
Exportaciones	0.2%	0.3%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.1%
Combustibles	0.8%	0.8%	0.9%	0.9%	0.9%	0.9%	0.8%	0.9%	0.9%	0.8%	0.7%
Inflación	0.7%	1.5%	1.3%	1.2%	1.1%	1.0%	0.8%	0.7%	0.6%	0.5%	0.7%

Fuente: elaboración del autor.

Además, en la incidencia de los impuestos por deciles, en el año 2000 se aprecia lo que ya ocurría en 1988: el peso considerable de los impuestos que recaen sobre los salarios (en buena medida debido a las cargas sociales), así como los de ventas y selectivo de consumo. A diferencia de 1988, las cifras del año 2000 sugieren una mayor progresividad de los impuestos a los salarios, por razones que se explican más adelante. Aunque la progresividad de los impuestos a las utilidades y a los intereses se reduce en los últimos deciles, la

35 Este cambio se debe, en parte, a una disminución en los efectos de esos impuestos en los precios relativos de los bienes de consumo final para los deciles de ingreso más bajo, como se puede apreciar en el cuadro 8. Como se menciona en el análisis en la nota número 17, parece que la reforma del año 2001 le devolvió la regresividad a esos impuestos.

curva de tasas efectivas para esos ingresos mantiene un patrón de forma de U. La incidencia del impuesto sobre el rendimiento del factor capital de baja movilidad internacional se hace ligeramente más regresiva.

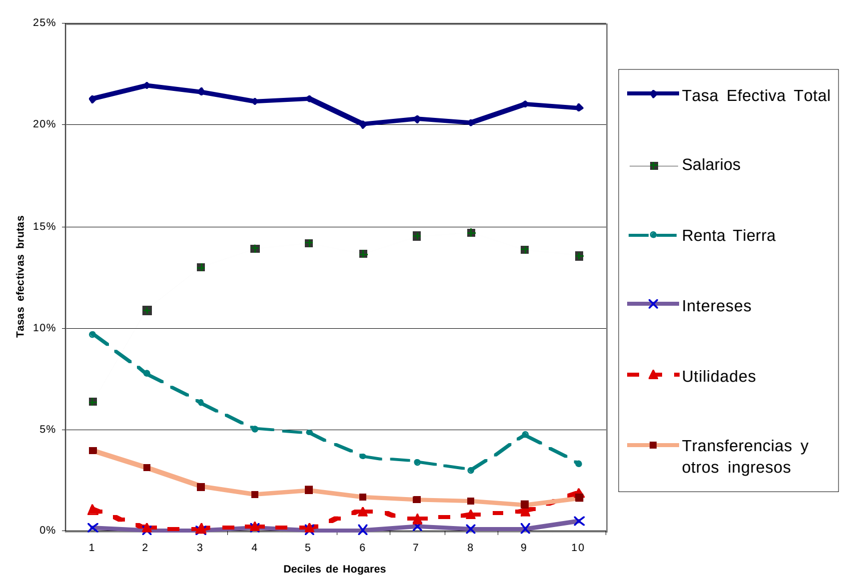
Un impuesto adicional con tendencias bien definidas y muy similares a las observadas en 1988 aunque de menor impacto en el 2000, es el arancel de importación sobre bienes finales, que muestra una marcada regresividad. Esto se debe a una característica ya señalada para estos impuestos: tener, en promedio, tasas más bajas en los productos que representan una mayor proporción del consumo de los deciles de altos ingresos en comparación con los deciles de ingresos más bajos.

4.3.6 Incidencia total sobre los factores productivos: efectos de traslación (2000)

El Gráfico 3 presenta las tasas efectivas de impuesto sobre los ingresos de los hogares con efectos de traslación de impuestos para el año 2000.

Gráfico 3

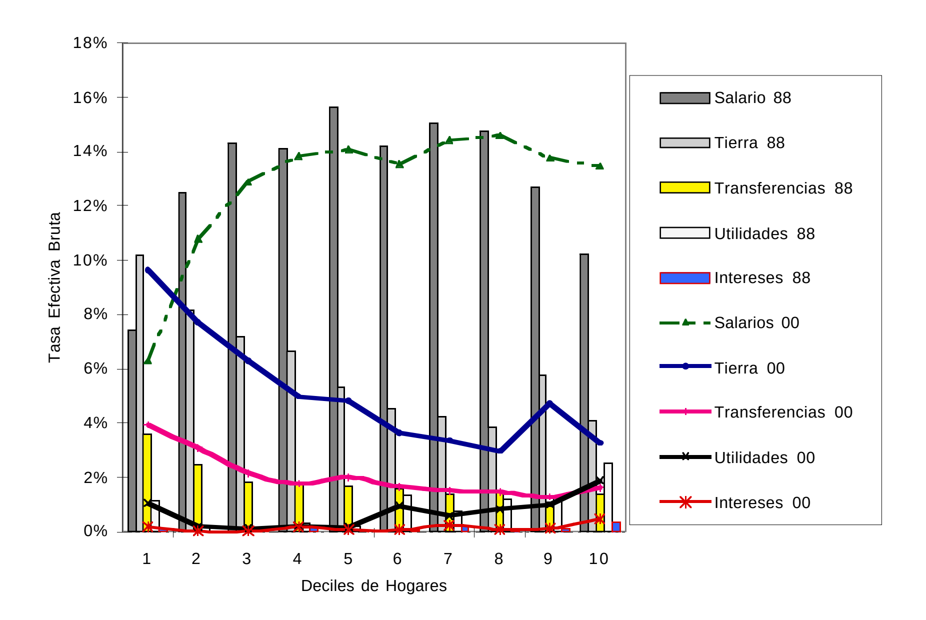
Tasas efectivas brutas de impuestos con efecto traslación, por factores y por decil. Costa Rica, 2000



Nuevamente se destaca el peso del sistema tributario sobre el ingreso del factor trabajo. Sin embargo, como ya se mencionó, en el año 2000, la incidencia neta total sobre el ingreso del trabajo se vuelve progresiva; también disminuye (con relación a 1988), el grado de regresividad de los impuestos sobre las demás fuentes de ingresos, excepto en el caso de las utilidades. En este último caso, para el año 2000, se supuso que la tasa internacional de impuesto sobre las utilidades bajó al 15% (20% en 1988) y el margen monopólico que protege el capital de alta movilidad internacional se redujo del 5% en 1988 al 2.5% en el 2000. Por lo tanto, en el año 2000, se traslada casi un 30% de la recaudación del impuesto a las utilidades a otros factores de producción (sobre todo mano de obra).

Gráfico 4

Comparación de las tasas efectivas brutas de impuestos por factor de producción y transferencias con efecto de traslación para 1988 y 2000 (ajustada). Costa Rica.



En el Gráfico 4 se comparan las tasas efectivas de impuestos por deciles de ingresos con efectos de traslación para 1988 y 2000. Se aprecia claramente cómo la carga soportada por el factor trabajo es más progresiva en el 2000 que en 1988, especialmente para los deciles de más bajos ingresos. Este cambio se debe, probablemente, a la reforma legal de 1988, que aumentó las tasas medias al ingreso por salarios en el impuesto a la renta (Cuadro 2). Este efecto se da, a

pesar de que en la estimación de la distribución del ingreso del 2000, el ingreso del factor trabajo presenta una mayor concentración que en 1988 (Cuadros 10 y 12 y Bolaños y Delgado, 2002). Otro factor que contribuye a hacer más neutral la distribución de la carga tributaria en el 2000 es el factor tierra. Los demás factores mantienen tasas efectivas parecidas para los dos años analizados.

En cuanto al análisis de traslación, en el Cuadro 14 se compara el origen de la carga tributaria por factor para los dos años. Como se puede apreciar, en el año 2000, el efecto de traslación de otros impuestos representa un 59.7% de la carga total (12.4% de 20.8%), mientras en 1988 había sido del 65.0%. Por factor de producción, los cambios más importantes en los efectos de traslación estimados son: 1) para el factor trabajo, disminuye el porcentaje de la carga total que proviene de otros impuestos (de 64.7% en 1988 a 58% en 2000), al disminuir la carga trasladada desde otros impuestos indirectos por más de lo que aumenta la parte trasladada desde los impuestos a las utilidades y los intereses; 2) para el factor tierra, el efecto de traslación desde los impuestos indirectos también disminuye considerablemente: de un 54.6% en 1988, a un 35.3% en 2000.

Cuadro 14

Comparación del origen de la carga tributaria por factor con efectos traslación para 1988 y 2000

Fuente de Ingreso	1988					2000				
	Tasa Efectiva Total	Orígen de la Carga Tributaria				Tasa Efectiva Total	Orígen de la Carga Tributaria			
		% Total	Participación del Impuesto Directo No Trasladado	Participación de Carga Trasladada desde Otros Impuestos DIRECTOS e INDIRECTOS	Participación de Carga Trasladada desde Otros Impuestos INDIRECTOS		% Total	Participación del Impuesto Directo No Trasladado	Participación de Carga Trasladada desde Otros Impuestos	Participación de Carga Trasladada desde Otros Impuestos INDIRECTOS
	(1)	(2)=(3)+(4)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)=(8)+(9)	(8)	(9)	(10)
TOTAL	20.7%	100.0%	35.0%	65.0%	55.7%	20.8%	100.0%	40.3%	59.7%	46.2%
Trabajo	12.5%	100.0%	35.3%	64.7%	61.0%	13.7%	100.0%	42.0%	58.0%	50.9%
Capital Alta Movilidad (Utilidades)	1.5%	100.0%	101.4%	-1.4%	-1.4%	1.2%	100.0%	98.5%	1.5%	1.5%
Capital Alta Movilidad (Intereses)	0.2%	100.0%	101.3%	-1.3%	-1.3%	0.3%	100.0%	98.0%	2.0%	2.0%
Capital de Baja Movilidad (Tierra)	5.0%	100.0%	16.4%	83.6%	54.6%	4.0%	100.0%	19.3%	80.7%	35.3%
Transferencias	1.5%	100.0%	20.7%	79.3%	79.3%	1.7%	100.0%	28.4%	71.6%	71.6%

Fuente: elaboración del autor. Véase Bolaños y Delgado (2002).

4.3.7 Sensibilidad de los resultados

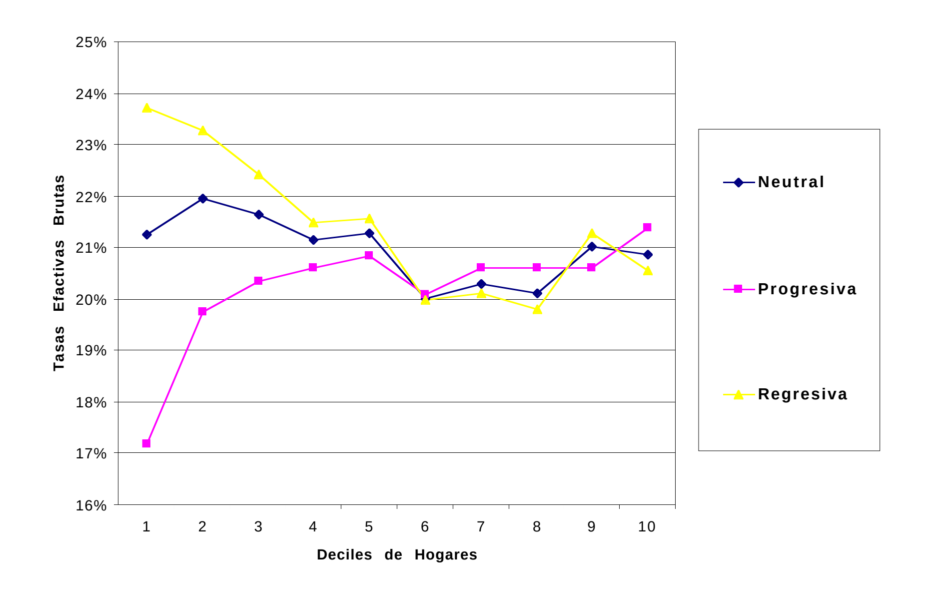
Considerando que algunos de los supuestos utilizados en el análisis de incidencia de las secciones anteriores pueden ser controversiales, a continuación se presentan los resultados de algunos cambios

realizados en los principales supuestos, en los acápites anteriores de esta sección.

El Gráfico 5 presenta los resultados de la sensibilización. El escenario "neutral" es el reportado en las partes anteriores. Las opciones "progresiva" y "regresiva" incluyen supuestos diferentes sobre la incidencia del impuesto a los salarios. En el caso del escenario "progresivo", el 100% de la incidencia de esos impuestos recae sobre el factor trabajo, mientras que en la versión "regresiva" se supone que un 60% recae sobre el trabajo y un 40% sobre la tierra (en el escenario neutral, esos porcentajes eran de 75 y 25% aproximadamente). Si bien se realizaron simulaciones con cambios en otros supuestos, las más importantes y significativas fueron las relacionadas con la incidencia de los impuestos al salario. Como puede observarse, los resultados son significativamente sensibles al supuesto de incidencia de estos impuestos, lo que es de esperarse, dada la alta participación tanto del ingreso del trabajo en el ingreso total, como de los impuestos totales al salario en la recaudación total. Sin embargo, es notoria la estabilidad en la tendencia a partir del decil 4.

Gráfico 5

Sensibilidad de las tasas efectivas brutas de impuesto por decil a los cambios en los principales supuestos de incidencia, 2000



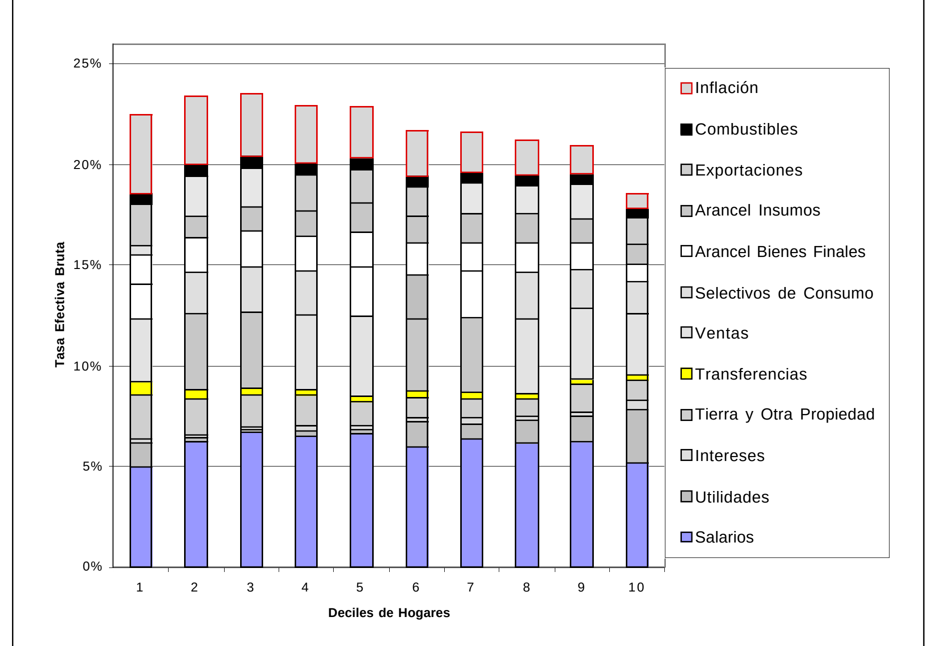
Conclusiones del análisis de la incidencia de los impuestos entre 1988 y 2000

El análisis de incidencia del sistema impositivo costarricense muestra los siguientes resultados:

1) Los efectos del sistema tributario sobre la distribución del ingreso parecen ser mínimos cuando se compara la participación porcentual de los ingresos anuales antes y después de los impuestos, tanto para el año 1988 como para el 2000. Es decir, que la participación de los diferentes grupos de ingreso en el ingreso total no varía sustancialmente antes y después de los impuestos.

Gráfico 6

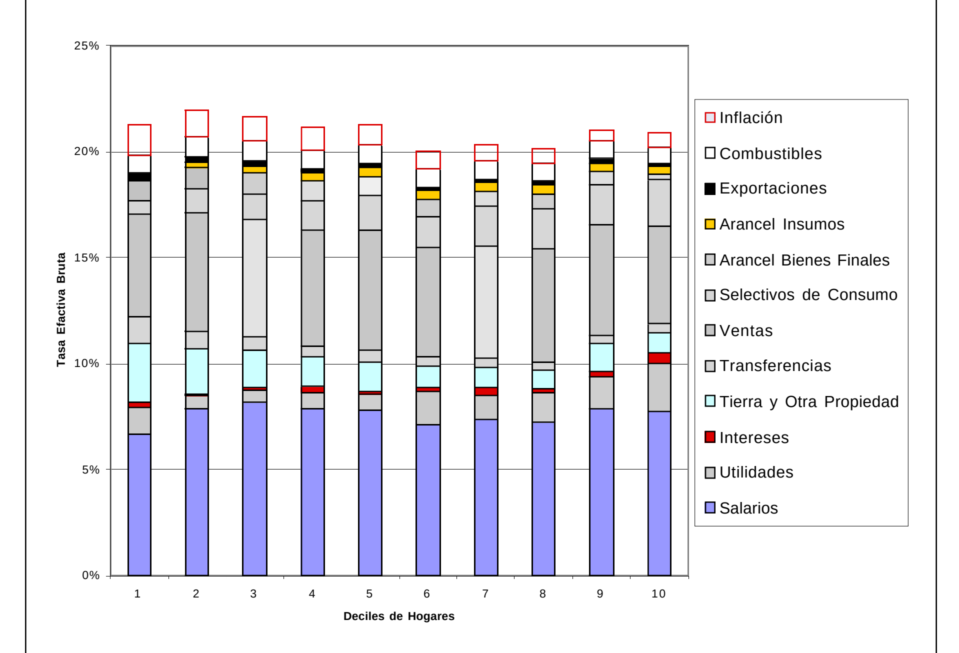
Incidencia por tipo de impuesto y por decil para 1988



2) Si bien la distribución relativa del ingreso pareciera no verse significativamente afectada por el sistema impositivo, la distribución de la carga tributaria entre los hogares muestra una tendencia a volverse más equitativa entre 1988 y el 2000 (comparar el gráfico 6 con el gráfico 7), pues pasa de una

repartición regresiva en 1988 a una ligera regresividad en el 2000. Esta mejor repartición de la carga tributaria en el año 2000 se debe, principalmente, al cambio hacia una progresividad en los impuestos al salario, ventas y selectivos de consumo, así como a la disminución en la regresividad de la carga sobre el factor tierra y el impuesto por inflación y la baja de aranceles.

Gráfico 7
Incidencia por tipo de impuesto y por decil para el año 2000



Estos resultados se apoyan en los supuestos realizados, en los ajustes a la distribución del ingreso de 1988 y en la estimación de esa distribución para el año 2000. Son resultados sensibles a los cambios en algunos de los parámetros o supuestos importantes. Por estas razones, deben considerarse como preliminares y sujetos a revisión, a medida que se disponga de información más actualizada y de mejor calidad.

5. EFICIENCIA DEL SISTEMA TRIBUTARIO COSTARRICENSE

El objetivo de esta sección es presentar una primera aproximación a los efectos en eficiencia del sistema tributario costarricense. Dadas las limitaciones de información, los resultados son tentativos y pretenden, básicamente, ilustrar una metodología que podrá perfeccionarse en el futuro, cuando se disponga de una información más completa. Como se hizo para el análisis de incidencia, se presentan los resultados numéricos para los años 1988 y 2000; dado lo preliminar de los resultados, se ha puesto el énfasis en identificar alguna tendencia en la evolución de la eficiencia.

5.1 Algunas consideraciones sobre eficiencia impositiva

El concepto de eficiencia, tal como se usa en este capítulo, tiene que ver con los efectos distorsionantes de los impuestos sobre la asignación de los recursos en la economía. Estas distorsiones son el producto de la interacción de dos factores muy importantes. El primero es el diseño y la estructura de los impuestos tal y como han sido establecidos en la normativa jurídica que los rige; el segundo es la capacidad institucional del sistema para recaudar (el Estado) y pagar (los contribuyentes) los impuestos. En este análisis no se pretende separar los efectos de eficiencia entre ambos factores, sino más bien buscar medidas generales que reflejen esa interacción.

Los sistemas impositivos se diseñan con diferentes objetivos, como la eficiencia y la equidad, el fomento de ciertas actividades que producen externalidades positivas o la restricción de otras que las producen negativas, además del obvio de recaudar fondos para cubrir los gastos del Estado. Como ya se mencionó, por lo general, en la práctica, los impuestos tienen efectos distorsionantes sobre la asignación de recursos y afectan la distribución del ingreso. Si, además, la capacidad institucional para recaudar y pagar los impuestos no es perfecta, la acción de las instituciones encargadas de la recaudación y de la aplicación de sanciones e incentivos a los contribuyentes es poco eficiente y los contribuyentes intentan evadir o eludir sus obligaciones tributarias, las posibilidades de distorsiones adicionales en la asignación de recursos se incrementan considerablemente.

Una consecuencia de los impuestos es que los agentes económicos ajustan sus conductas para reflejar los cambios en los precios relativos de los bienes en los que gastan su ingreso, así como por las modificaciones en este ingreso que resultan de los cambios en las remuneraciones relativas de los factores de producción con que

cuentan. Es decir, los impuestos inducen a los agentes económicos a demandar y ofrecer combinaciones de bienes y factores de la producción que pueden resultar en un menor nivel de satisfacción o utilidad.

De acuerdo con los antecedentes presentados en la segunda sección, el concepto de eficiencia utilizado en el presente análisis es el desarrollado por Harberger (1974a). La literatura sobre el tema es muy amplia, aunque la aplicación cuantitativa de ese tipo de análisis parece estar concentrada en los países desarrollados. Como ya se ha mencionado, en los países en desarrollo se ha estudiado más la incidencia impositiva en términos cuantitativos y son pocos los estudios que buscan medir la eficiencia de los sistemas impositivos. Pero a pesar de la escasez de antecedentes y de información, se ha considerado importante realizar una primera aproximación al tema con base en los principios planteados por Harberger.

5.2 Metodología utilizada en los cálculos de eficiencia

En forma similar al enfoque empleado en el análisis de incidencia reportado en la sección anterior, en el que se midió la distribución de la recaudación de los impuestos sobre los ingresos de los factores productivos, la metodología empleada en esta sección trata de "traducir" los efectos de las diferentes tasas de impuestos en sus equivalentes a tasas sobre los factores de producción. Lo ideal sería poder capturar los efectos sobre los bienes y servicios gravados por un lado, y sobre los factores por otro. Sin embargo, la metodología empleada reconoce las limitaciones de información y plantea un análisis simplificado, en el que las tasas de los impuestos al consumo y a la producción o importación de bienes y servicios se "traducen" a las tasas equivalentes de impuesto sobre los factores productivos, para sumarlas a las que se aplican directamente a esos factores; con base en los valores de los parámetros claves calculados en los estudios mencionados en la secciones anteriores, se pueden aproximar medidas de los efectos en eficiencia del sistema impositivo con un mínimo de parámetros.

La sencillez del modelo no intenta ocultar el carácter tentativo de los resultados. Más bien es una forma de lidiar con las dificultades para realizar cálculos con mayor sustento. El sistema impositivo costarricense ha experimentado cambios significativos y la información básica sobre estos aspectos no estará disponible en una fecha cercana. Así como hace falta una encuesta más reciente de ingresos y gastos que detallara los ingresos a la propiedad en el caso de la incidencia, para el análisis de eficiencia no se dispone de información reciente sobre los coeficientes de insumo producto en la

economía, para poder estimar mejor los parámetros de producción. Sin embargo, existen datos anuales elaborados por el Banco Central que suplen en parte esta información y permiten realizar ciertas aproximaciones y obtener resultados tentativos.

Las principales características y los supuestos más importantes de la metodología utilizada (Bolaños y Delgado, 2002) son los siguientes:

1. Los cálculos tratan de aproximar la “carga excedente” de los impuestos en un contexto estático.

2. Para ser consistentes con los supuestos utilizados en el análisis de incidencia a largo plazo, se presupone que el capital tiene una alta movilidad internacional y que el país es un receptor de precios de los factores y bienes comerciados internacionalmente (importables, exportables, capital).

3. Los impuestos al consumo, la producción e importación de mercancías y los servicios diferentes de factores productivos se “traducen” a sus equivalentes en tasas de impuestos sobre los factores que los producen, mediante la participación de esos factores en el valor agregado de cada bien o servicio. Estas tasas equivalentes se agregan a las de los impuestos que se aplican directamente a los factores, para medir las cargas excedentes de cada uno de ellos. El principio que opera aquí es el siguiente: la demanda de factores es una demanda derivada de las demandas de mercancías y servicios que refleja las condiciones del equilibrio de los mercados y que, bajo ciertos supuestos, puede traducirse en la forma descrita.[36]

4. Para los cálculos, se usaron las tasas impositivas consistentes con el análisis de incidencia.

5. Igual que en el caso del análisis de incidencia, se trabajó con tres factores primarios de producción: trabajo, capital y tierra. En cuanto al capital, con el propósito de reflejar las diferencias entre el financiamiento vía aportes de socios y vía endeudamiento bancario, se separó el ingreso entre utilidades e intereses y, en ambos casos, se distinguieron las situaciones con y sin exoneración de impuesto.

36 Uno de los supuestos claves es que los bienes y servicios se produzcan con una tecnología de coeficientes fijos con insumos producidos o importados, aunque no necesariamente con los factores primarios (mano de obra, capital y tierra). Véase Bolaños y Delgado (2002: sección VI) y las referencias que ahí se indican.

6. En cuanto a los impuestos indirectos (ventas, selectivo de consumo, aranceles sobre bienes finales e insumos importados, exportaciones, impuesto por inflación), se calculó el valor agregado por subcategorías, con base en los datos suministrados por el Banco Central, que desglosa el valor bruto de la producción entre consumo intermedio y valor agregado. Esta última categoría se subdivide en salarios y resto; con base en algunos supuestos, ese "resto" se distribuyó entre utilidades, intereses y renta de tierra y capital menos móvil. Como no se contaba con información sobre valores agregados para el año 1988, se usaron los datos del año 1991.

7. Una de las limitaciones más serias del análisis tiene que ver con las elasticidades utilizadas: se refieren a cálculos realizados en el estudio de Fernández-Pérez (1985) con una matriz de insumo-producto de 1973. Se usaron esos parámetros tanto para los cálculos de 1988 como del 2002.[37]

5.3 Resultados de los cálculos de eficiencia

En el Cuadro 15 se presentan lo resultados de los cálculos de las tasas equivalentes empleadas en la medición de eficiencia para el año 1988.

Cuadro 15

Tasas equivalentes brutas de impuestos sobre los factores de producción. Costa Rica, 1988

Factor	Tasa % Equivalente sobre Factor	Porcentaje	Tasa % Equivalente sobre Factor	Tasa % Equivalente sobre Factor	Tasa % Equivalente sobre Factor
	Tasa BRUTA Impositiva como % Ingreso del Factor	Relaci n Ingreso del Factor / PIB	Tasa BRUTA Impositiva Total (% del PIB)	Tasa Impositiva Bruta Directa	Tasa BRUTA Impositiva Indirecta
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Trabajo	30.2%	63.9%	19.3%	14.0%	4.7%
Capital No exonerado	44.4%	10.4%	4.6%	1.7%	2.8%
Capital Exonerado	72.8%	4.1%	3.0%	0.1%	2.8%
Ahorro No Exonerado	176.8%	0.9%	1.5%	0.3%	1.3%
Ahorro Exonerado	249.4%	0.5%	1.3%	0.0%	1.3%
Tierra y Capital de baja movilidad	8.5%	20.3%	1.7%	0.5%	1.2%
SUMA		100.0%			

Nota: Las cifras de la columna 3 no suman verticalmente. Para el factor trabajo, las tasas utilizadas son las marginales. Para los otros factores, por falta de información solo se obtuvieron tasas medias.
Los datos de la columna (3) para los renglones de los factores de producción son iguales a: {[(1+columna_(4)]x[(1+columna_(5)]-1}.
Fuente: elaboración del autor. Véase Bolaños y Delgado (2002).

37 En el impuesto de ventas tipo valor agregado, la metodología no toma en cuenta los efectos de bienes exonerados. Como ya se explicó, en estos casos se requerirían fórmulas similares a las utilizadas en los cálculos de protección efectiva de los aranceles para estimar los verdaderos costos en eficiencia del impuesto. Véase McLure (1990) y las mediciones en Engel, Galetovic y Raddatz (1998b) para Chile.

En la columna 4 del Cuadro 15 se presentan las tasas de impuestos que recaen en forma directa sobre el factor correspondiente y en la columna 5, las tasas equivalentes indirectas, que provienen de los impuestos de ventas, selectivos de consumo, arancel de importaciones, exportaciones e impuesto por inflación. En el caso de los impuestos indirectos, se trabajó con el supuesto de que las tasas sobre el capital son iguales haya o no exoneración del impuesto directo (se hizo lo mismo en relación con el ahorro).

Se puede observar que, proporcionalmente, las tasas indirectas son mucho más importantes en términos de utilidades, intereses y tierra. Sin embargo, como se había anticipado en el análisis de incidencia, las tasas más altas son las que pesan sobre el factor trabajo: 14.0% en las directas y 4.7% en las indirectas. Estas tasas son muy superiores a las de los otros factores; las diferencias no sólo reflejan la mayor importancia del trabajo en el valor agregado, sino también que las tasas porcentuales de los impuestos directos sobre ese factor (impuestos a las planillas y a los salarios) son mucho más altas.[38]

En el Cuadro 16 se presentan los cálculos de la carga excedente de los impuestos, basados en las tasas del Cuadro 15 y en los parámetros de elasticidades calculados en Fernández-Pérez (1985). Como puede apreciarse en el último renglón de la columna 5, la carga excedente representa cerca del 28% de la recaudación. Es decir, de acuerdo con esta estimación tentativa, por cada colón de recaudación hay un costo en pérdida de bienestar no compensada con ingresos al fisco, de 28 céntimos de colón. Si bien los cálculos son tentativos, ese porcentaje del 28% no es despreciable y tiene su explicación en la gran disparidad de tasas entre impuestos, incluidas exoneraciones a factores, sectores de producción y tipos de gasto.

38 En la columna 1 del Cuadro 15, las tasas impositivas para el capital exonerado y los intereses sobre el ahorro resultan anormalmente altas, esto se debe a las cargas indirectas asignadas a esos factores y a su base imponible relativamente baja.

Cuadro 16
Estimación de la carga excedente de los impuestos. Costa Rica, 1988

Factor	Millones de colones corrientes Recaudación DIRECTA Anual de Impuesto Directo	Millones de colones corrientes Ingreso Bruto del Factor (% Distribución Ajustada * PIB)	Tasa % Equivalente sobre Factor Tasa BRUTA Impositiva como % Ingreso del Factor	Tasa % Equivalente sobre Factor Tasa BRUTA Impositiva Total (% del PIB)	Millones de colones corrientes Carga excedente
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Trabajo	22,388	210,572	30.2%	19.3%	-13,419
Capital No exonerado	5,208	34,133	44.4%	4.6%	-4,076
Capital Exonerado	0	13,392	72.8%	3.0%	-2,049
Ahorro No Exonerado	1,149	2,857	176.8%	1.5%	-681
Ahorro Exonerado	0	1,662	249.4%	1.3%	-470
Tierra y Capital de baja movilidad	2,951	66,904	8.5%	1.7%	-822
SUMA	31,696	329,520			-21,518
Recaudación Impuestos Indirectos	45,040	Carga Excedente como % Recaudación Total:			-28.0%
Total Recaudación	76,736				

Fuente: elaboración del autor. Véase Bolaños y Delgado (2002).

Los cuadros siguientes (17 y 18) reproducen los anteriores, pero para el año 2000. En el Cuadro 17 se observa, para el año 2000, el mismo patrón de 1988, con altas diferencias en las tasas, que producen (Cuadro 18) un resultado similar de eficiencia como porcentaje de la recaudación (28.0% en 1988 y 29.6% en el 2000).

Cuadro 17
Tasas equivalentes brutas de impuestos sobre los factores de producción. Costa Rica, 2000

Factor	Tasa % Equivalente sobre Factor Tasa BRUTA Impositiva como % Ingreso del Factor	Porcentaje Relación Ingreso del Factor / PIB	Tasa % Equivalente sobre Factor Marginal Tasa BRUTA Impositiva Total (% del PIB)	Tasa % Equivalente sobre Factor Tasa Impositiva Bruta Directa	Tasa % Equivalente sobre Factor Tasa BRUTA Impositiva Indirecta
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Trabajo	31.9%	70.9%	22.6%	15.0%	6.6%
Capital No exonerado	68.0%	8.8%	6.0%	1.9%	4.0%
Capital Exonerado	120.3%	3.5%	4.2%	0.1%	4.0%
Ahorro No Exonerado	99.4%	2.3%	2.2%	0.5%	1.8%
Ahorro Exonerado	207.3%	0.9%	1.8%	0.0%	1.8%
Tierra y Capital de baja movilidad	15.3%	13.8%	2.1%	0.5%	1.6%
SUMA		100.0%			

Nota: Las cifras de la columna 3 no suman verticalmente. Para el factor trabajo, las tasas utilizadas son las marginales. Para los otros factores, por falta de información solo se obtuvieron tasas medias.
Fuente: elaboración del autor. Véase Bolaños y Delgado (2002).

Para efectos de comparación de estos resultados, en los Estados Unidos de América, el costo en bienestar del sistema tributario se ha estimado en alrededor del 20% de la recaudación (Ballard *et al*, 1985: 237).

Cuadro 18
Estimación de la carga excedente de los impuestos. Costa Rica, 2000

Factor	Millones de colones corrientes	Millones de colones corrientes	Tasa % Equivalente sobre Factor	Tasa % Equivalente sobre Factor	Millones de colones corrientes
	Recaudación DIRECTA Anual de Impuesto Directo	Ingreso Bruto del Factor (% Distribución Ajustada * PIB)	Tasa BRUTA Impositiva como % Ingreso del Factor	Tasa BRUTA Impositiva Total (% del PIB)	Carga excedente
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Trabajo	299,056	2,433,403	31.9%	22.6%	-159,268
Capital No exonerado	57,942	301,923	68.0%	6.0%	-44,642
Capital Exonerado	0	119,144	120.3%	4.2%	-23,430
Ahorro No Exonerado	13,744	77,534	99.4%	2.2%	-13,862
Ahorro Exonerado	0	29,387	207.3%	1.8%	-7,586
Tierra y Capital de baja movilidad	28,137	472,668	15.3%	2.1%	-7,777
SUMA	398,880	3,434,059			-256,564
Recaudación Impuestos Indirectos	468,240	Carga Excedente como % Recaudación Total:			-29.6%
Total Recaudación	867,120				

Fuente: elaboración del autor. Véase a Bolaños y Delgado (2002).

Conclusiones del análisis de eficiencia de los impuestos entre 1988 y 2000

El análisis de eficiencia del sistema impositivo costarricense muestra los siguientes resultados:

1. El costo en eficiencia o carga excedente del sistema tributario mide el costo de las distorsiones que los impuestos introducen en las decisiones de los demandantes y oferentes, dado que aumentan los precios que pagan los demandantes o disminuyen los montos recibidos por los oferentes ya sea en los mercados de bienes finales, locales o importados, o de factores como el trabajo, el capital o la tierra.

2. Si bien es importante tener presente lo tentativo de los cálculos del costo en eficiencia realizados en este estudio y la necesidad de mejorarlos a medida que se disponga de mejor información, los resultados no dejan de llamar la atención, pues muestran un nivel de ineficiencia que no es despreciable. Según este estudio, el costo en bienestar por ineficiencias creadas por los impuestos asciende a un 30% de la recaudación. Es decir, la sociedad pierde 30 céntimos por cada colón recaudado, debido al menor valor de lo que produce y consume con los precios distorsionados por los impuestos.

3. Entre el año 1988 y el 2000, el costo de la ineficiencia de los impuestos parece aumentar levemente. Se mantiene alto, comparado con el costo del 20% de la recaudación estimado para los Estados Unidos. Al analizar los resultados, se aprecia que buena parte del costo en ineficiencia se debe a los diferenciales de tasas entre los distintos impuestos.

4. En la última sección de este capítulo se usa esta metodología con el propósito de analizar los efectos de una serie de reformas que se han planteado dentro del sistema tributario. La pregunta que deben contestar esas simulaciones es si es posible mejorar la eficiencia del sistema impositivo costarricense sin deteriorar la equidad o incluso mejorándola.

6. INTERACCIÓN ENTRE INCIDENCIA Y EFICIENCIA Y REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

En esta sección se analizan las tendencias de la incidencia y la eficiencia del sistema impositivo si se introducen reformas en la línea de las recomendaciones planteadas en la primera parte de este capítulo, así como las propuestas recientemente por una Comisión ad-hoc de Ex–Ministros de Hacienda (2002). Estas propuestas coinciden en grandes líneas con las sugeridas en este estudio, con base en las recomendaciones de Arnold C. Harberger y Richard A. Musgrave.

Las principales propuestas de la Comisión de Ex–Ministros de Hacienda en materia impositiva pretenden introducir en el sistema tributario costarricense los siguientes cambios:

1. Sustituir el impuesto a la renta cedular vigente por un impuesto integrado a nivel personal, con una definición de renta universal y no territorial (como la actual) y una integración parcial en dividendos, con tasas marginales progresivas hasta un máximo del 30%.

2. Transformar el impuesto de ventas en un impuesto pleno al valor agregado, permitiendo deducir todos los impuestos al valor agregado pagados sobre los gastos incurridos, sean o no incorporados "físicamente" en la producción del bien o servicio.

3. Ampliar las bases de los impuestos de ventas y de renta, para incorporar sectores hasta ahora exonerados y uniformizar las tasas. En particular:

a. Impuesto sobre la renta:

   i. Eliminación de las exoneraciones parciales o totales al impuesto a la renta sobre las utilidades de las empresas, con tasas progresivas y graduales de hasta un 15%. Esto permitiría cumplir con las regulaciones de la OMC e implicaría subir la tasa a las empresas que actualmente tienen exoneración y bajarla a la mayoría de las no exoneradas que pagan una tasa del 30%.

   ii. Inclusión, con una tasa preferencial, de las ganancias de capital indexadas, para evitar aumentos desproporcionados en la obligación tributaria cuando se realicen las ganancias.

iii. Tratamiento preferencial a los intereses de títulos valores y a los instrumentos del mercado financiero.

iv. Inclusión de la normativa internacional sobre precios de transferencia, a fin de establecer reglas claras para las empresas multinacionales que tienen operaciones en Costa Rica.

b. Impuesto sobre las ventas:

i. Inclusión de la mayoría de los servicios exentos en la base del impuesto, con excepción de los servicios financieros, los servicios de salud prestados por el Estado, insumos agropecuarios, medicinas y combustibles.

ii. Exclusión de los productos incluidos en la canasta básica, medicinas, productos veterinarios, búnker y otros menores.

4. Duplicar los impuestos anuales sobre los vehículos y aumento del impuesto a los combustibles.

5. Implementar mejoras administrativas en las potestades de control, fiscalización y sanción.

Con el propósito de examinar la posible tendencia de los efectos de estas reformas en la incidencia y eficiencia del sistema tributario nacional, se presentan los resultados que se obtendrían al incorporarlas en forma aproximada.

6.1 Efectos en incidencia de las principales reformas tributarias propuestas

Para obtener una primera aproximación de los efectos de las reformas propuestas, se realizaron los siguientes ajustes en los parámetros empleados para analizar la incidencia y eficiencia en las secciones anteriores:

1. Se eliminaron las exoneraciones sobre utilidades e intereses en el impuesto a la renta.

2. Se llevó la tasa a los servicios en el impuesto de ventas a un 13%.

3. Se aumentó la tasa promedio del impuesto a la circulación de vehículos en un 50%.

4. Se redujo la tasa de inflación a un 5% anual.[39]

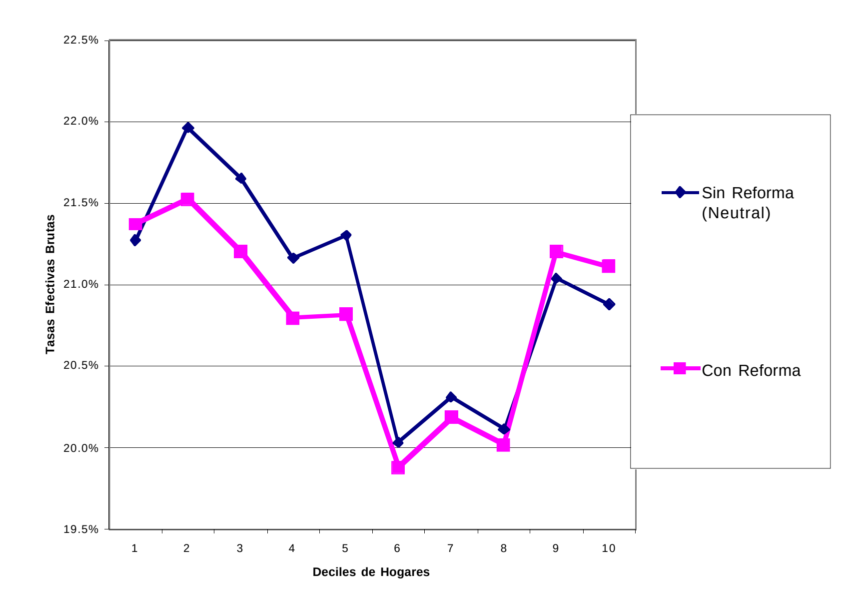
5. Se ajustó la recaudación total del impuesto de ventas para mantener la tasa efectiva bruta total constante.

6. Se utilizaron los datos de las simulaciones del año 2000. No se incluyeron los efectos de los cambios en los selectivos de consumo que entraron en vigencia con la Ley de Simplificación Tributaria del 2001, porque distorsionaban la comparación con los datos del año 2000.

En el Gráfico 8 se aprecia que, con las reformas, las tasas efectivas brutas mantienen la relativa neutralidad observada para el año 2000 en el análisis de las secciones anteriores (sin reformas) y las tasas efectivas de impuestos se vuelven menos regresivas.

Gráfico 8

Tasas efectivas brutas totales, con y sin reforma del sistema.



39 Este supuesto se basa, a su vez, en el supuesto de una disminución del déficit fiscal y de la emisión monetaria que lo financia, como consecuencia de las reformas.

6.2 Efectos en eficiencia de las principales reformas tributarias propuestas

Con base en la metodología aplicada en las secciones anterior de este capítulo, y como una primera aproximación a los efectos sobre la carga excedente de la propuesta de reforma planteada por la Comisión de Ex–Ministros, se presentan los resultados de un análisis de sensibilidad de los resultados presentados en la sección anterior, incorporando rangos de las principales variables que capturen las propuestas de la Comisión de Ex–Ministros.

Por ejemplo, si se modificaran las tasas de impuesto sobre los factores de producción, uniformizándolas en un nivel similar a la carga promedio actual (20%), el costo en eficiencia para el año 2000, *ceteris paribus*, disminuiría considerablemente: del 29.6% al 21.6% de la recaudación. O sea, uniformar las tasas de los impuestos directos sobre los ingresos de los factores parece mejorar notablemente la eficiencia del sistema tributario.

En forma similar, el igualar las tasas de las diferentes categorías de impuestos de venta, selectivos de consumo y arancel de importaciones sobre bienes de consumo final, utilizando el promedio ponderado de las tasas actuales de esos impuestos, reduciría el costo en eficiencia en 2 puntos porcentuales: de 21.6% a 19.6%. Si además las tasas del arancel de importación sobre los bienes de consumo final se reducen a cero, el costo en bienestar disminuiría en 2.7 puntos porcentuales adicionales, llegando a un 17% de la recaudación. Estos resultados pueden entenderse como una base tentativa y sujeta a mayor estudio, para justificar el tipo de recomendaciones presentada en este capítulo, que apuntan, básicamente, a ampliar las bases de los principales impuestos y establecer tasas uniformes y lo más bajas posibles, sin empeorar la distribución de la carga tributaria, y que coinciden en la dirección de la reforma planteada por la comisión de Ex–Ministros de Hacienda. Esta disminución en el costo en bienestar de los impuestos se obtiene aun cuando las simulaciones llevarían posiblemente a un aumento en la recaudación.

7. CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO

En este capítulo se han analizado las principales tendencias de los efectos en incidencia y eficiencia del sistema tributario costarricense.

En cuanto al análisis de incidencia, o sea, la ponderación de sobre quiénes recae en última instancia el pago de los impuestos, la evidencia disponible y los supuestos utilizados indican que, entre el año 1988 y el 2000, el sistema impositivo tuvo un efecto casi nulo sobre la distribución del ingreso por deciles. Por otro lado, cuando se mide la variación de la distribución de la carga impositiva entre los años 1988 y 2000, al observar las tasas efectivas brutas por decil, se aprecia una mejora en la distribución entre ambos años, pues pasa de una curva con regresividad en los deciles altos en 1988, a una leve regresividad en el año 2000. Esto quiere decir que los hogares con menores ingresos pagaban una proporción menor de su ingreso en impuestos en el año 2000 que en el año 1988, y que en los hogares con mayores ingresos sucedía lo contrario.

Por el lado de la eficiencia, es decir, la medición del efecto distorsionador de los impuestos en las decisiones de los consumidores y los productores, la tendencia que indica el análisis es hacia una leve desmejora, al aumentar la carga excedente de los impuestos entre 1988 y el 2000. Estos resultados son muy preliminares y tienen que interpretarse con más cautela que los de incidencia, pero muestran niveles no despreciables de carga excedente: entre un 28 y un 30% de la recaudación, que son superiores a los estimados para los Estados Unidos (20% de la recaudación).

Por último, se realizaron algunos cálculos preliminares sobre los posibles efectos de las principales propuestas de reforma de la Comisión de Ex – Ministros de Hacienda. Estos muestran una leve mejora en la distribución de la carga tributaria, o sea, una relativa neutralidad. Se sensibilizaron los resultados de la sección sobre incidencia como una forma de aproximar los posibles efectos sobre eficiencia de la propuesta de los Ex – Ministros. Los resultados, si bien son también tentativos, son alentadores: uniformar las tasas de los impuestos directos sobre los factores y las de los impuestos indirectos sobre el consumo de bienes finales (IVA, selectivos de consumo y arancel de importaciones) parece rebajar en forma importante el costo de las distorsiones del sistema tributario, sin empeorar la distribución de la carga tributaria.

Es muy importante ahondar en el análisis de las propuestas, porque la metodología empleada en este capítulo no captura todos sus efectos y los resultados preliminares de eficiencia indican que los costos de las distorsiones del sistema impositivo podrían disminuirse en forma considerable, sin desmejorar la distribución de la carga tributaria.

8. BIBLIOGRAFÍA

Ballard, Charles L.; Don Fullerton; John B. Shoven y John Whalley. 1985. A General Equilibrium Model for Tax Policy Evaluation. University of Chicago Press: Chicago.

Banco Central de Costa Rica. Información estadística de 1988 y 2000 sobre depósitos bancarios y tasas de interés.

Bird, Richard. 1992. Tax Policy and Economic Development. The John Hopkins University Press: Baltimore.

Bolaños, Rodrigo y Félix Delgado. 2002. Documentos para el Estudio sobre Incidencia y Eficiencia del Sistema Tributario de Costa Rica. (Mimeo): San José.

Browning, Edgar y William R. Johnson. 1979. The Distribution of the Tax Burden. Studies in Tax Policy. American Enterprise Institute: Washington, D. C.

Brittain, John A. 1972. The Payroll Tax for Social Security. The Brookings Institution: Washington, D. C.

Costa Rica. Comisión ad-hoc de Ex–Ministros de Hacienda. 2002. Agenda de Transformación Fiscal para el Desarrollo. Informe al Presidente de la República. (Mimeo): San José.

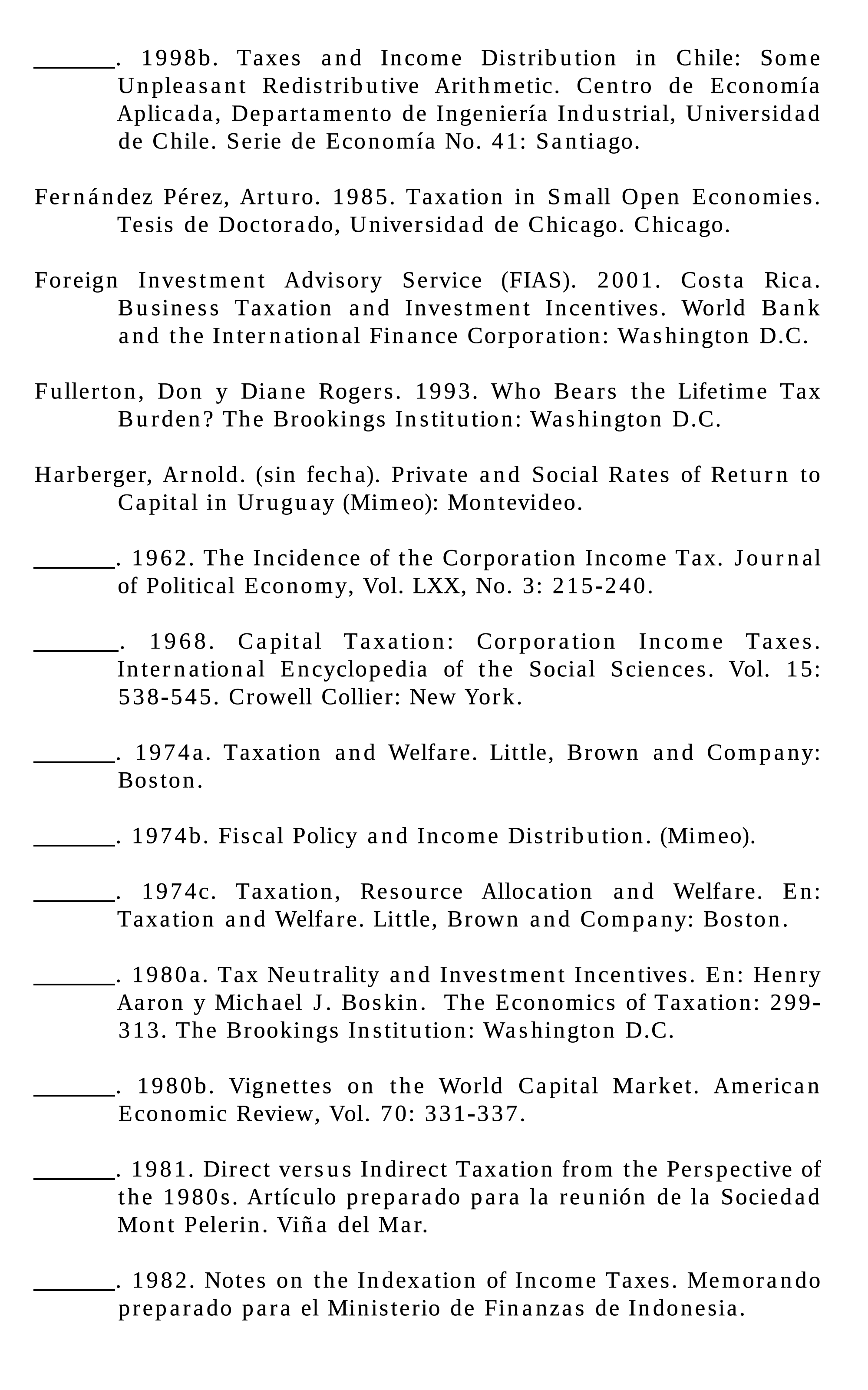
Costa Rica. Contraloría General de la República. Memorias Anuales de 1988 y 2000.

Costa Rica. Dirección General de la Tributación Directa. 1989. Estadística fiscal del impuesto sobre la renta – Periodo 1988. (Mimeo): San José.

Cox Edwards, Alejandra. 2001. Payroll Taxes in Latin America. (Mimeo)

Edwards, Sebastián y Alejandra Cox Edwards. 2000. Economic Reforms and Labor Markets: Policy Issues and Lessons from Chile. (Mimeo).

Engel, Eduardo; Alexander Galetovic y Claudio Raddatz. 1998a. Reforma tributaria y distribución del ingreso en Chile. Centro de Economía Aplicada, Departamento de Ingeniería Industrial, Universidad de Chile. Serie de Economía No. 40: Santiago.



_______. 1998b. Taxes and Income Distribution in Chile: Some Unpleasant Redistributive Arithmetic. Centro de Economía Aplicada, Departamento de Ingeniería Industrial, Universidad de Chile. Serie de Economía No. 41: Santiago.

Fernández Pérez, Arturo. 1985. Taxation in Small Open Economies. Tesis de Doctorado, Universidad de Chicago. Chicago.

Foreign Investment Advisory Service (FIAS). 2001. Costa Rica. Business Taxation and Investment Incentives. World Bank and the International Finance Corporation: Washington D.C.

Fullerton, Don y Diane Rogers. 1993. Who Bears the Lifetime Tax Burden? The Brookings Institution: Washington D.C.

Harberger, Arnold. (sin fecha). Private and Social Rates of Return to Capital in Uruguay (Mimeo): Montevideo.

_______. 1962. The Incidence of the Corporation Income Tax. Journal of Political Economy, Vol. LXX, No. 3: 215-240.

_______. 1968. Capital Taxation: Corporation Income Taxes. International Encyclopedia of the Social Sciences. Vol. 15: 538-545. Crowell Collier: New York.

_______. 1974a. Taxation and Welfare. Little, Brown and Company: Boston.

_______. 1974b. Fiscal Policy and Income Distribution. (Mimeo).

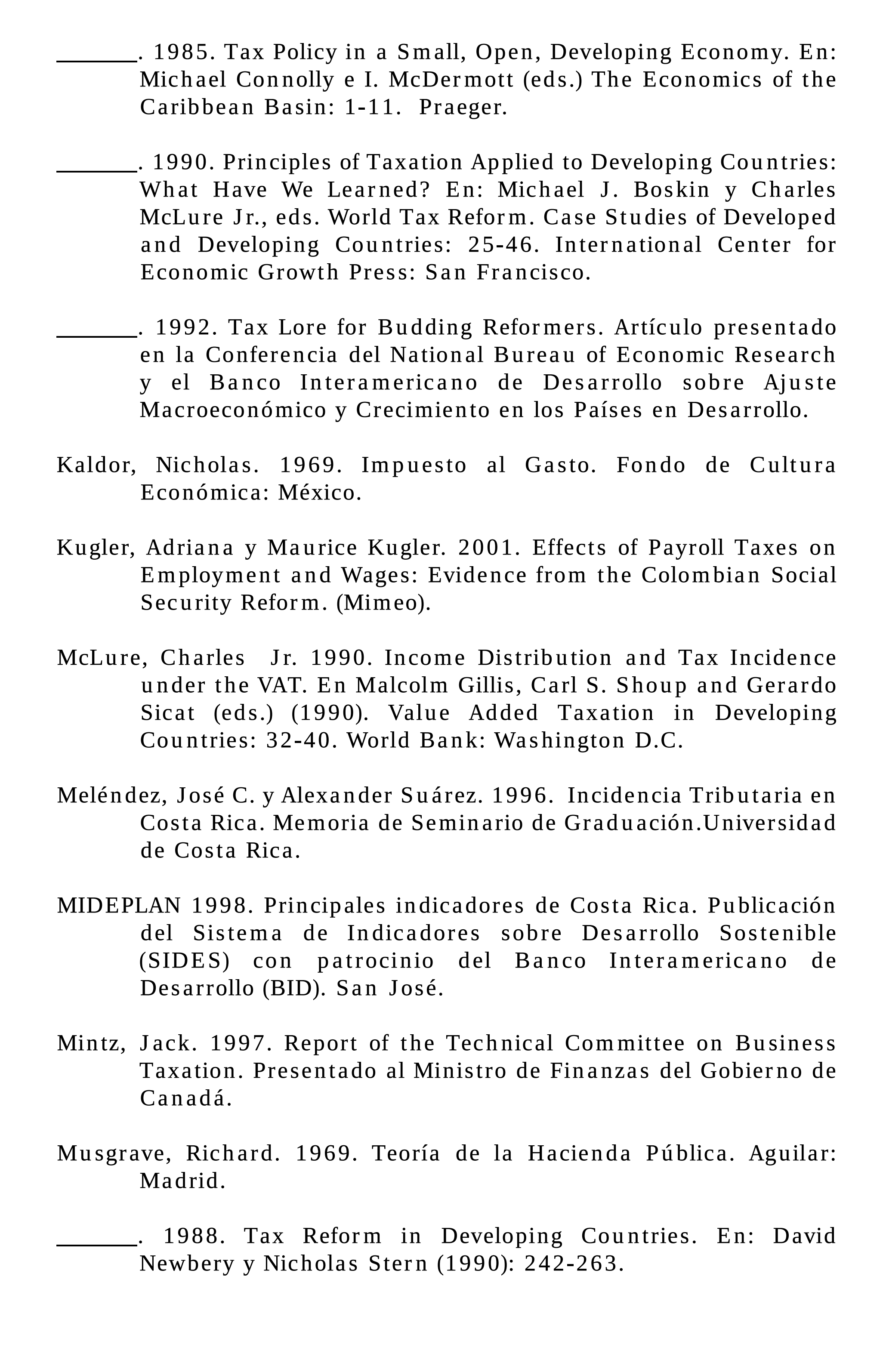
_______. 1974c. Taxation, Resource Allocation and Welfare. En: Taxation and Welfare. Little, Brown and Company: Boston.

_______. 1980a. Tax Neutrality and Investment Incentives. En: Henry Aaron y Michael J. Boskin. The Economics of Taxation: 299-313. The Brookings Institution: Washington D.C.

_______. 1980b. Vignettes on the World Capital Market. American Economic Review, Vol. 70: 331-337.

_______. 1981. Direct versus Indirect Taxation from the Perspective of the 1980s. Artículo preparado para la reunión de la Sociedad Mont Pelerin. Viña del Mar.

_______. 1982. Notes on the Indexation of Income Taxes. Memorando preparado para el Ministerio de Finanzas de Indonesia.


_______. 1985. Tax Policy in a Small, Open, Developing Economy. En: Michael Connolly e I. McDermott (eds.) The Economics of the Caribbean Basin: 1-11. Praeger.

_______. 1990. Principles of Taxation Applied to Developing Countries: What Have We Learned? En: Michael J. Boskin y Charles McLure Jr., eds. World Tax Reform. Case Studies of Developed and Developing Countries: 25-46. International Center for Economic Growth Press: San Francisco.

_______. 1992. Tax Lore for Budding Reformers. Artículo presentado en la Conferencia del National Bureau of Economic Research y el Banco Interamericano de Desarrollo sobre Ajuste Macroeconómico y Crecimiento en los Países en Desarrollo.

Kaldor, Nicholas. 1969. Impuesto al Gasto. Fondo de Cultura Económica: México.

Kugler, Adriana y Maurice Kugler. 2001. Effects of Payroll Taxes on Employment and Wages: Evidence from the Colombian Social Security Reform. (Mimeo).

McLure, Charles Jr. 1990. Income Distribution and Tax Incidence under the VAT. En Malcolm Gillis, Carl S. Shoup and Gerardo Sicat (eds.) (1990). Value Added Taxation in Developing Countries: 32-40. World Bank: Washington D.C.

Meléndez, José C. y Alexander Suárez. 1996. Incidencia Tributaria en Costa Rica. Memoria de Seminario de Graduación.Universidad de Costa Rica.

MIDEPLAN 1998. Principales indicadores de Costa Rica. Publicación del Sistema de Indicadores sobre Desarrollo Sostenible (SIDES) con patrocinio del Banco Interamericano de Desarrollo (BID). San José.

Mintz, Jack. 1997. Report of the Technical Committee on Business Taxation. Presentado al Ministro de Finanzas del Gobierno de Canadá.

Musgrave, Richard. 1969. Teoría de la Hacienda Pública. Aguilar: Madrid.

_______. 1988. Tax Reform in Developing Countries. En: David Newbery y Nicholas Stern (1990): 242-263.

Myrdal, Gunnar. 1969. The Political Element in the Development of Economic Theory. Simon and Schuster: Nueva York.

Newbery, David y Nicholas Stern (eds.). 1988. The Theory of Taxation for Developing Countries. Oxford University Press: New York.

Organización de los Estados Americanos y Banco Interamericano de Desarrollo. 1968. Reforma Tributaria en Costa Rica. Programa Conjunto de Tributación de la OEA y del BID. Informe de actividades de la Misión Tributaria del CIAP, Vol. I.

Pechman, Joseph y Benjamin Okner. 1974. Who Bears the Tax Burden? The Brookings Institution: Washington D.C.

Seligman, Edwin. 1969. The Shifting and Incidence of Taxation. Reimpresión de la 5[ta] ed. Columbia University Press, 1927. Augustus M. Nelly, Publishers: Nueva York.

Simons, Henry. 1980. Personal Income Taxation. The definition of income as a problem of fiscal policy. University of Chicago Press: Chicago.

Taylor, Marvin. 1997. Income Redistribution through the Fiscal System: A study on the incidence of taxes and public expenditure in Costa Rica. Tesis doctoral Carleton University. (Mimeo): Ontario.

Ziderman, Adrian. 1989. Payroll Taxes for Financing Training in Developing Countries. Banco Mundial, WPS 141: Washington D.C.

Capítulo 3

El marco jurídico tributario

Capítulo 3

El marco jurídico tributario[1]

Eric Thompson[2]
Ronald Garita[3]

Resumen

En este capítulo se presenta un panorama general de las características del marco jurídico tributario costarricense y se discute la influencia del mismo sobre el sistema tributario nacional y el cumplimiento de la función recaudatoria.

Los contenidos abordados cubren los ámbitos esenciales de esta estructura jurídica: la legislación tributaria general, la legislación que regula la tributación interna (Código de Normas y Procedimientos Tributarios y Leyes de Tributos) y la legislación aduanera vigente, que agrega a la normativa nacional, las normas regionales e internacionales.

La metodología básica del estudio consiste en el análisis comparativo e histórico de las normas (constitucionales, legales, reglamentarias) y de la jurisprudencia administrativa y judicial. Dada la amplitud del tema jurídico tributario y las limitaciones propias de la investigación, este análisis no pretende ser exhaustivo, sino ofrecer una perspectiva técnica para la discusión de los diferentes temas considerados.

Según Milka Casanegra (1990), en los países en vías de desarrollo, la política tributaria es la administración tributaria. En términos del contenido de este capítulo, esta frase puede expresarse así: el lenguaje formal de la política tributaria es el marco jurídico tributario, tanto en lo que concierne a la organización y a las facultades de la administración tributaria, como a la estructura formal de los tributos que conforman la estructura fiscal del país.

A la administración tributaria y a los contribuyentes les corresponde interpretar ese lenguaje. Muchas veces, los intérpretes le atribuyen diferentes significados y se debe recurrir a las instancias de revisión administrativa y judicial para dilucidar cuál es la política tributaria (o voluntad del legislador) subyacente en el texto normativo. El lenguaje

---

1 Se agradece el aporte del Lic. José Antonio Saborío Carrillo en la investigación de jurisprudencia constitucional y administrativa. Se reconoce la participación de Lízbeth Espinoza Espinoza y Rosita Pérez Matamoros, funcionarias de la Contraloría General de la República, quienes colaboraron en la revisión y discusión del capitulo y en la consecución de materiales para su realización.
2 Coordinador de la elaboración del capítulo y autor principal.
3 Autor de la sección sobre el marco jurídico aduanero.

formal del marco jurídico tributario adquiere seguridad y certeza a través de la intervención de esas instancias administrativas y judiciales, que proponen sus respectivas interpretaciones para concretizar la interpretación dominante de la norma en Costa Rica, al día de hoy. Esta interpretación dominante puede ser vinculante, como ocurre únicamente con los fallos de la Sala Constitucional y los dictámenes de la Procuraduría General de la República ante consultas formales de la administración tributaria.

En la práctica, el contribuyente no es un intérprete imparcial y objetivo de este lenguaje, porque busca el significado que le ahorre más dinero. Mucha gente desearía contar con la máxima cantidad y calidad de bienes y servicios públicos, con la menor contribución posible de su parte. Por el contrario, la administración tributaria ha esgrimido un interés contrapuesto: interpretar parcialmente el lenguaje del marco jurídico tributario, para conseguir la mayor recaudación posible, sin tener que pasar por una modificación del mismo a través de reformas legales en el Congreso.

Pero las tendencias de la moderna administración tributaria consideran que esta debe ser una intérprete imparcial y estar dispuesta a hacer ajustes en el lenguaje formal con mayor rigor técnico y en forma oportuna. Además, debe monitorear los accidentes, imperfecciones y muletillas que el uso de este lenguaje ocasiona en los intérpretes-pagadores, a través de la medición estadística de los litigios, verdaderos termómetros de la interpretación del marco jurídico tributario.

La referencia cotidiana a la cultura tributaria es acertada en el sentido de que, si todos manejamos mejor el lenguaje formal del marco jurídico tributario, todos tendremos una mayor cultura tributaria. Puede haber ciudadanos con cultura tributaria que incumplan sus obligaciones, pero si la sociedad civil es "tributariamente culta" será mucho menos tolerante con el incumplimiento y apoyará un régimen de desincentivos y castigos financieros para los casos culposos y la aplicación de la pena de prisión para los incumplimientos dolosos y especialmente graves.

El estado de este lenguaje formal en el 2002 es sin duda mucho más avanzado y técnico que en 1990. Necesita afinamientos y mejoras importantes, pero la gran excusa de fines de los ochentas: No tenemos las facultades legales para cobrar bien los impuestos, ha sido superada. Por ello, debe ponerse un énfasis especial en consolidar los avances de la administración tributaria mediante la creación de la agencia nacional de recaudación. En este contexto, una de las principales asignaturas pendientes es la integración y homologación de

la tributación interna y la tributación aduanera. En otras palabras, que Tributación y Aduanas hablen esencialmente el mismo lenguaje formal. Esta homologación es clave para enviar un fuerte mensaje de incremento de riesgo al infractor.

Por último, ¿cómo contribuye el nivel de desarrollo del marco jurídico al comportamiento de la recaudación? ¿Qué porcentaje del incremento en la recaudación en un año dado corresponde a una mejora en la gestión tributaria y, más específicamente, a una mejora en el marco jurídico? No se dispone de una metodología que permita estimar esa contribución en forma precisa. Pero se podría afirmar que el incremento sostenido en la recaudación de los impuestos sobre la renta en los últimos años se debe, en buena parte, a las reformas del elenco de sanciones y a las nuevas normas de intereses por deudas tributarias incorporadas a través de la Ley 7900. Sin embargo, se necesitan estudios técnicos más sensibles para estimar la influencia positiva de las reformas al marco jurídico en el comportamiento de la recaudación de los principales tributos.

A continuación se resumen algunas de las recomendaciones que se formulan en este capítulo, con la idea de proporcionar una visión de conjunto sobre lo que sería un futuro marco jurídico tributario:

Para robustecer la seguridad jurídica y la justicia tributaria, se debe incluir expresamente en el texto constitucional la enunciación de los principios de justicia tributaria material y formal, con el fin de fortalecer el equilibrio entre la potestad impositiva del Estado y los derechos y garantías de los contribuyentes.

Costa Rica no puede aislarse del contexto de la globalización, por lo tanto, el marco jurídico tributario deberá incorporar un componente importante de legislación supranacional. En la actualidad, resulta prioritaria la aprobación del CAUCA III, para consolidar el concepto de aduana moderna que se ha venido impulsando.

Los órganos de administración tributaria del Ministerio de Hacienda deben contar con un marco jurídico orgánico consistente y claro, ya sea por la vía de la ley orgánica o de la agencia nacional de recaudación; este último instrumento parece más adecuado para fortalecer el presupuesto y facilitar la integración de la Dirección General de Aduanas y la Dirección General de Tributación. La definición del marco jurídico orgánico debe influir sobre la estructura del futuro Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que no puede seguir siendo una combinación inconsistente de la ley orgánica de la administración tributaria de hacienda y la ley general de tributos nacionales y municipales.

En lo que respecta a la administración tributaria hacendaria, el proceso de homologación técnica entre el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y la Ley General de Aduanas resulta indispensable para garantizar una actuación integrada y coordinada en la gestión y fiscalización de los tributos nacionales. Una de las instancias claves de la homologación es la consolidación de un solo tribunal fiscal administrativo, que incluya salas especializadas en materia aduanera, las que actualmente dependen del Tribunal Aduanero Nacional.

Los litigios tributarios constituyen la vía de rendición de cuentas sobre la condición del marco jurídico tributario. En este capítulo, se evidencia la necesidad de que la administración tributaria de Hacienda establezca un sistema de indicadores permanentes que permitan monitorear el valor agregado de las instancias administrativas y judiciales en la revisión de los actos de determinación de obligaciones tributarias. Este sistema podría incluso retroalimentar la preparación de los proyectos de ley que procuran solucionar las inconsistencias y los defectos del marco jurídico tributario. Además, es indispensable como insumo para el desarrollo de una metodología técnica que permita cuantificar la contribución de las mejoras al marco jurídico respecto al incremento en la recaudación y al descenso en las variables de incumplimiento de las obligaciones tributarias.

1. INTRODUCCIÓN

En este capítulo se presenta un panorama general de las características del marco jurídico tributario costarricense y se discute la influencia del mismo sobre el sistema tributario nacional y el cumplimiento de la función recaudatoria.

Los contenidos abordados cubren los ámbitos esenciales de esta estructura jurídica: la legislación tributaria general, la legislación que regula la tributación interna (Código de Normas y Procedimientos Tributarios -CNPT- y Leyes de Tributos) y la legislación aduanera vigente, que agrega a la normativa nacional, las normas regionales e internacionales.

La metodología básica del estudio consiste en el análisis comparativo e histórico de las normas (constitucionales, legales y reglamentarias) y de la jurisprudencia administrativa y judicial. Dada la amplitud del tema jurídico tributario y las limitaciones propias de la investigación, este análisis no pretende ser exhaustivo, sino ofrecer una perspectiva técnica para la discusión de los diferentes temas considerados.

2. MARCO CONCEPTUAL

A continuación se exponen los conceptos básicos que orientan los contenidos de este capítulo; el marco conceptual es aplicable por igual a la dimensión jurídica de tributación interna y de tributación aduanera.

2.1 La legitimidad de la función recaudatoria

La función esencial del sistema tributario es recaudar los recursos necesarios para financiar el gasto generado por la actividad estatal. Pero esta función recaudatoria no es absoluta ni arbitraria, ya que tiene que respetar los derechos del contribuyente y del régimen de propiedad privada que son pilares fundamentales en un Estado de derecho democrático. La legitimidad y la justicia de la función recaudatoria han condicionado el desarrollo del sistema tributario a través de la historia.

2.2 El sistema tributario y su marco jurídico

El sistema tributario se basa en la interacción permanente de tres variables: la estructura tributaria (el elenco de tributos que cubre diversas manifestaciones económicas), la administración tributaria (entidad encargada de gestionar su recaudación en favor de la hacienda pública) y el marco jurídico tributario (la concreción, en los diversos niveles del ordenamiento jurídico, de las normas que rigen la cobertura y aplicación de cada tributo y las potestades y funciones de la administración tributaria para asegurar su recaudación, así como la interpretación de esas normas por parte de las instancias administrativas y judiciales competentes). Por lo tanto, el desarrollo integral del sistema tributario depende del desarrollo y mejoramiento del marco jurídico para poder alcanzar mejores resultados en cuanto a su esencial fin recaudatorio.

2.3 Relación entre el marco jurídico, el cumplimiento voluntario y la litigiosidad

Para medir la eficiencia del marco jurídico tributario se debe aplicar la variable del *cumplimiento voluntario*. Esta noción se refiere a la propensión del contribuyente a cumplir adecuada y oportunamente con sus obligaciones tributarias materiales (cálculo exacto del tributo) y formales (declaraciones, facturación, etc.) de manera espontánea y voluntaria, sin la intervención correctiva de la administración tributaria. El análisis de esta variable permite poner a prueba el nivel de desarrollo y eficiencia del marco jurídico y, en general, de todo el sistema tributario, pues nuestro país siguió la tendencia dominante

en el siglo XX de utilizar la *autoliquidación* o *autodeterminación*, como columna vertebral del funcionamiento del sistema. La autoliquidación implica que los tributos se recaudan a través del cálculo y el pago hechos por el propio sujeto pasivo, de forma que la administración tributaria concentra sus esfuerzos fiscalizadores en los pocos sujetos que incumplen sus obligaciones y no en los que cumplen correctamente con ellas.[4] Este método requiere que los sujetos pasivos conozcan e interpreten claramente el marco jurídico tributario, a fin de que comprendan y apliquen las reglas del juego y estén al tanto de las posibles consecuencias negativas de su incumplimiento. Las debilidades e inconsistencias del marco jurídico tributario complican y dificultan la autoliquidación y afectan la variable del cumplimiento voluntario. En otras palabras, las inconsistencias en la construcción técnica del marco jurídico tributario envían señales que estimulan el incumplimiento y desincentivan el cumplimiento espontáneo por parte de los sujetos pasivos.

El marco jurídico tributario es una variable clave en la generación de la *sensación de riesgo* del contribuyente y esa sensación de riesgo, probablemente, es un acicate mucho más fuerte que las consideraciones éticas. Si el objetivo primordial de la administración tributaria es incentivar el cumplimiento voluntario y desincentivar el incumplimiento, el marco jurídico se convierte en el acelerador o el freno de este objetivo, dependiendo de la calidad técnica de su diseño y de las prácticas de aplicación por parte de sus intérpretes, ya sean contribuyentes, funcionarios de la administración tributaria o jueces.

Es conveniente deslindar dos tipos de incumplimiento de obligaciones tributarias: el incumplimiento involuntario y el incumplimiento voluntario. Constituyen incumplimiento involuntario aquellas situaciones en las que las normas son poco claras o contienen ambigüedades o contradicciones que generan errores de interpretación por parte de los sujetos pasivos, los cuales encajarían típicamente en la figura de error de derecho.

El incumplimiento voluntario se refiere a las situaciones en las que las normas permiten una interpretación clara, pero que no son acatadas por los sujetos pasivos. En esta categoría es posible distinguir dos fenómenos:

---

4 Como se verá más adelante, el sistema de autoliquidación no se ha consolidado plenamente.

- El incumplimiento voluntario por razones de objeción jurídica: El sujeto pasivo toma una decisión fiscal contraria a la ley y plantea en un litigio una objeción jurídica de fondo contra la norma concreta, situación típica en los litigios contencioso-administrativos y constitucionales relacionados con materia tributaria.

- El incumplimiento voluntario sin objeción jurídica: El sujeto pasivo incumple la norma por una variedad de causas que oscilan entre la simple ignorancia de la ley tributaria hasta la actitud dolosa que culmina en un fraude fiscal.

La administración tributaria, para desincentivar el incumplimiento, debe asumir el reto de prevenir y reducir estas situaciones , mediante las siguientes medidas:

- El incumplimiento involuntario, perfeccionando el marco jurídico tributario mediante la eliminación de inconsistencias, contradicciones y ambigüedades.

- El incumplimiento voluntario por razones de objeción jurídica, armonizando las diferentes normas legales, reglamentarias, resoluciones generales, directrices y circulares, con la voluntad del legislador y la jurisprudencia del intérprete constitucional.

- El incumplimiento voluntario sin objeción jurídica, a través de la promoción y difusión del marco jurídico tributario en la sociedad civil y de la eficiencia en la detección, fiscalización y sanción de las diversas formas de incumplimiento, en especial, las que tienen la tipología de fraude fiscal.

La categoría de *incumplimiento voluntario por razones de objeción jurídica* tiene un efecto saludable para el marco jurídico y para el sistema tributario en general: el control de calidad y de legitimidad.

El fenómeno de la *litigiosidad*, entendido como el cuestionamiento de los actos administrativos por parte de los sujetos de la relación tributaria a través de los recursos correspondientes, tiene un componente ineludible: el cuestionamiento de fondo sobre la consistencia, coherencia y claridad de las normas que componen el marco jurídico tributario. Esta discusión de fondo siempre estará referida a los dos intereses en pugna: la pretensión del sujeto pasivo de disminuir su carga tributaria y el interés de la administración tributaria de incrementar la carga sin recurrir a reformas legales.

Un marco jurídico tributario que le garantice al sujeto pasivo instancias de discusión suficientes e imparciales, con funcionarios y jueces técnicamente idóneos y procedimientos que tutelen en forma adecuada el derecho de defensa, permite garantizarle a ese sujeto y a toda la sociedad civil, la sensación de que el sistema tributario es *justo*.

La percepción que tengan los diversos estamentos de contribuyentes (grandes empresas, profesionales independientes y asalariados) sobre la *justicia* del marco jurídico tributario, puede ser una variable aún más poderosa que la *sensación de riesgo* para generar situaciones de incumplimiento voluntario. Ciertamente hay casos planteados por empresas o particulares, sobre todo en el ámbito constitucional, en donde es obvio que la *sensación de injusticia* genera una actitud de *rebeldía tributaria* que rebasa la presión que representan los costos económicos del eventual incumplimiento.

La litigiosidad tiene importantes efectos recaudatorios, no sólo con respecto a los ajustes de obligaciones tributarias del litigante, sino también con relación al universo de sujetos pasivos que se encuentran en una situación similar. También tiene importantes efectos en cuanto a la percepción de legitimidad y de justicia del sistema tributario, lo que incide en forma determinante en los niveles de cumplimiento voluntario en armonía con el método de autoliquidación.

Por todo lo expuesto, analizar el fenómeno de la litigiosidad tributaria es muy importante, ya que constituye un termómetro de las variables de cumplimiento voluntario y las diversas categorías de incumplimiento y, en consecuencia, un prisma del control de calidad del marco jurídico tributario que revela el grado de observancia de la administración tributaria en su aplicación cotidiana. En la medida en que este control de calidad se refleje en una mayor eficiencia del marco jurídico, se fortalecerá el sistema tributario y se obtendrá una mayor recaudación y una legitimidad más consolidada en la sociedad civil.

3. LEGISLACIÓN GENERAL TRIBUTARIA

3.1 Marco jurídico constitucional

La Constitución Política de 1949 incluye varios artículos que en forma expresa o tácita soportan principios de justicia tributaria, en una dimensión tanto *material* (magnitud, incidencia y distribución de la imposición) como *formal* (seguridad jurídica, debido proceso y creación legítima de la ley tributaria). Hay artículos que vehiculizan estos principios y facilitan que la Sala Constitucional pueda tutelarlos, por medio del conocimiento de recursos de amparo, acciones de inconstitucionalidad y emisión de consultas preceptivas de constitucionalidad.[5]

3.1.1 La evolución de la jurisprudencia constitucional en la última década

La creación de la Sala Constitucional, en 1989, influyó decisivamente en el desarrollo del moderno marco jurídico tributario en Costa Rica. La preocupación de las autoridades tributarias por eventuales roces con el texto o los principios constitucionales fue creciendo gradualmente, a medida que los fallos de la Sala Cuarta fueron delimitando los alcances de la potestad tributaria en el diseño de los tributos o las facultades del fisco en sus relaciones con los contribuyentes. Algunos especialistas han señalado que los primeros años de la Sala Cuarta fueron los más fructíferos, en una línea jurisprudencial que frenaba las arbitrariedades del poder estatal y consolidaba derechos y garantías del ciudadano. En los últimos años, hay la sensación de que la Sala ha limitado su intervención ante el abrumador volumen de trabajo que representan los recursos de amparo.[6] En la actualidad hay un alto riesgo de que el punto de discordia desarrollado en un recurso de amparo en materia tributaria no pase de ser considerado de *mera legalidad*, método según el cual la Sala remite al quejoso a discutir su objeción jurídica en la lenta jurisdicción contencioso-administrativa.

Sin embargo, esta situación no impide reconocer que el aporte jurisprudencial de la Sala Cuarta en estos años ha sido decisivo para que principios de justicia tributaria sean aplicados incluso a pesar de una falta de mención expresa en el texto normativo. El legislador ha

5 Existen varios artículos constitucionales atinentes que tienen múltiples aplicaciones en todo el ordenamiento jurídico nacional y no sólo en el marco jurídico tributario: Artículos 11, 18, 23, 24, 27, 30, 31, 33, 34, 36, 39, 40, 41, 42, 45, 46, 50, 121(11-13), 140(7).
6 Ibídem.

recibido claras señales de prevención en cuanto al diseño de normas con vicios de inconstitucionalidad potenciales, y el Ministerio de Hacienda ha tenido que avocarse, aunque todavía en forma poco sistemática, a realizar un estudio de *factibilidad constitucional* previo a la presentación de un proyecto de ley al Congreso, como ocurrió en el caso del Proyecto de la Ley 7900[7].

Algunas de las sentencias más importantes de la Sala sobre materia tributaria son bastante recientes, lo que es muestra de un proceso de debate permanente. Una hipótesis sobre la jurisprudencia de la Sala en materia tributaria es que hay una cierta cautela al conocer sobre los potenciales vicios de inconstitucionalidad en normas referidas a los principales tributos del sistema[8] o a las facultades de la administración tributaria. Un tribunal constitucional no puede abstraerse de las consideraciones sobre política tributaria y el impacto de su decisión en las finanzas públicas al momento de hacer una valoración jurídica. La práctica de votar primero y redactar el fallo después subraya la importancia de factores extra-jurídicos en la toma de la decisión colectiva de los magistrados, tanto en lo que respecta a acciones de inconstitucionalidad como en cuanto a los recursos de amparo. En este contexto, se podría proponer otra hipótesis: los casos en los que la Sala ha anulado normas tributarias se refieren, por lo general, a tributos de menor peso relativo en la recaudación;[9] jurisprudencia tan significativa como la anulación de varios tributos a casinos o de un tributo previamente derogado, como el impuesto al activo de las empresas, ilustra esta hipótesis. Por el contrario, el declarar *sin lugar* diversos casos presentados en contra del Impuesto General sobre las Ventas, Impuestos Selectivos al Consumo y la Ley 7092 del Impuesto sobre la Renta, demuestran que los tributos de alta recaudación son más fuertes a la hora de soportar los embates del cuestionamiento constitucional, con independencia de los aspectos estrictamente técnico-jurídicos.

---

7 Véase el artículo de Bernando Baruch: Estudio del Proyecto de Ley: Reforma a la Ley de la Jurisdicción Constitucional. ustitia, No 79 (año 7): 13-16.

8 Sólo en cuatro ocasiones se ha declarado la inconstitucionalidad de normas correspondientes a impuestos “altamente recaudatorios” y en esos casos la fundamentación de la declaratoria se centró en la violación de principios constitucionales formales y no de principios de justicia constitucional tributaria material.

9 De un total de sesenta y cuatro acciones de inconstitucionalidad que la Sala ha declarado con lugar, sesenta corresponden a normas tributarias con poco potencial de recaudación.

3.1.2 Influencia de la jurisprudencia constitucional en las reformas tributarias

La influencia de la jurisprudencia de la Sala ha sido decisiva en la transformación del marco jurídico tributario en la década de los noventas y el inicio de este nuevo siglo. El Ministerio de Hacienda tiene un reto pendiente: consolidar mecanismos de estudio sistemático y permanente de derecho constitucional tributario, tanto para analizar la factibilidad constitucional de una reforma legal, como para propugnar reformas del texto constitucional que afecten las mejoras en la estructura tributaria o en las facultades de la administración tributaria y por ende, el potencial recaudatorio del sistema. Este esfuerzo proactivo no debe perder de vista la necesidad de legitimación del sistema tributario dentro de un Estado de derecho y de un régimen democrático y de protección a la propiedad privada.

A continuación, se mencionan algunas muestras representativas de la gran influencia que ha tenido la Sala en la evolución del marco jurídico tributario:

- La necesidad de autorización judicial para consultar información de trascendencia tributaria diferente a los libros contables y sus anexos, limita la pretensión del fisco de acceder directamente a la información por simple requerimiento administrativo.

- La jurisprudencia de la Sala sobre la posibilidad de diseñar multas administrativas que tengan como unidad de medida el salario base de un oficinista, ha condicionado el diseño del Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

- La sentencia de la Sala sobre la anulación de la multa de seis salarios base para quienes omitan presentar su declaración, condujo a la urgente reforma integral del Título III del citado Código mediante la Ley 7900 de 1999.

- No se podrá diseñar un impuesto como el impuesto al activo de las empresas, por considerarlo potencialmente confiscatorio.

- El reciente debate sobre la obligatoriedad del giro de los destinos específicos previstos en leyes de impuestos provoca la urgente necesidad de una ley que elimine esos destinos para fortalecer el principio presupuestario de Caja Única y prevenir la volatilidad del criterio dominante en la Sala.

- El aval de potestades fiscalizadoras de la Dirección General de Aduanas con posterioridad a la aceptación de la póliza de

desalmacenaje, lo que resulta clave para la consolidación del concepto de aduana moderna.

La decisiva influencia de la Sala en el desarrollo del sistema tributario demuestra que pretender asignarle un rol estrictamente jurídico es insuficiente, ya que ostenta, quiérase o no, la condición de protagonista de primera línea en la evolución de la política tributaria y fiscal del país. Y en el ejercicio de dicho rol, debe ser muy celosa de su función garantizadora de que el sistema tributario sea armónico respecto a los cánones constitucionales y no al contrario, es decir, que se fuercen los principios y normas constitucionales a conveniencia de la *razón de estado* del fisco.

3.2. Marco jurídico de la estructura orgánica de la administración tributaria

La administración tributaria hacendaria está constituida por los órganos adscritos al Ministerio de Hacienda que ostentan funciones de administración tributaria en la normalización, gestión, fiscalización y recaudación de los tributos de cobertura nacional. En esta sección se analiza la problemática que genera la carencia de un marco jurídico integrado para estos órganos de la administración tributaria.

3.2.1 Falta de una ley orgánica del Ministerio de Hacienda

Aunque resulte extraño, no hay una ley orgánica del Ministerio de Hacienda. Una posible razón histórica es que la Constitución vigente incluye el Título XIII dedicado a la Hacienda Pública, el cual prevé órganos como la Dirección de Presupuestos Públicos y la Tesorería Nacional, que tienen rango constitucional. Los órganos de la administración tributaria fueron creados por leyes distintas. El Ministro de Hacienda tiene jerarquía administrativa sobre todos los órganos de la administración tributaria adscritos por presupuesto al Ministerio de Hacienda[10]; esta autoridad no ha sido judicialmente cuestionada. La existencia de leyes y normas constitucionales dispersas que regulan los diversos órganos hacendarios, las regulaciones materiales y formales del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y la autoridad jerárquica del Ministro de Hacienda regulada por la Ley General de Administración Pública son

10 A excepción del Tribunal Fiscal Administrativo y del Tribunal Aduanero Nacional, en su condición de órganos con desconcentración máxima.

los factores que han permitido que este ministerio cumpla con sus funciones sin contar con un instrumento legal integrador como lo es la Ley Orgánica.

3.2.2 Dispersión de las normas orgánicas de las direcciones de tributación, de aduanas y de hacienda

El órgano que rige la administración tributaria hacendaria es la otrora Dirección General de Tributación Directa, denominada ahora Dirección General de Tributación. El adjetivo *Directa* era una referencia histórica al hecho de que su creación, en 1917, estuvo orientada a la administración de dos impuestos *directos*: el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto Territorial. La eliminación de este calificativo implica el reconocimiento de la variada clase de tributos que recauda Tributación, entre ellos, impuestos clásicamente *indirectos,* como el general sobre ventas o los selectivos al consumo.

La Dirección General de Aduanas tiene una larga historia, que se inicia con las reformas impulsadas por Braulio Carrillo en la segunda mitad del siglo XIX. En la época moderna, se destaca su desarrollo durante los años sesenta, a través del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), una normativa adscripta al modelo proteccionista y de sustitución de importaciones de la CEPAL. La Dirección General de Hacienda fue creada en 1962 mediante ley especial,[11] con la función de ser el *órgano superior* de la administración tributaria hacendaria y el asesor del Ministro de Hacienda y de la Asamblea Legislativa en política fiscal. Esta pretensión de ser el órgano que impulsara una labor armónica entre la Dirección General de Tributación Directa y la Dirección General de Aduanas no se pudo consolidar en la práctica, salvo raras excepciones; por el contrario, asumió funciones operativas como la Oficina de Cobros Judiciales y el Departamento de Exenciones, que distorsionaron su razón de ser original. En la actualidad, la dispersión de las normas orgánicas es evidente:

- La Dirección General de Tributación se rige por el CNPT.
- La Dirección General de Aduanas se rige por la Ley General de Aduanas, el CAUCA II y, en forma supletoria, por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.[12]

---

11 Ley 3022 del 27 de agosto de 1962.

12 Como se verá posteriormente, esta aplicación supletoria del CNPT ha sido cuestionada en algunos casos.

- La Dirección General de Hacienda se rige por la Ley 3022 y otras leyes especiales, como la Ley 7293, que en su artículo 38 reitera la pretensión histórica de convertirla en el órgano superior de la administración tributaria, pretensión que nunca se consolidó en la práctica. El Código de Normas y Procedimientos Tributarios también es aplicable en forma supletoria.

3.2.3 Facultades del Ministro de Hacienda y del Viceministro de Ingresos

El despacho del Ministro de Hacienda ostenta las facultades jerárquicas establecidas en la Ley General de la Administración Pública, además de menciones expresas en leyes especiales. Es interesante destacar que, aunque el CNPT no regula la relación jerárquica entre el despacho del Ministro y la administración tributaria, en el artículo 165 admite por vía de excepción una participación jerárquica que condiciona la interposición de un juicio contencioso de lesividad por parte del fisco a la autorización escrita del despacho del Ministro, tratándose de tributos a favor del Poder Central. En el pasado, el Tribunal Fiscal Administrativo se ha declarado incompetente para conocer una excepción de incompetencia en contra del Director General de Tributación Directa por supuestos vicios de nombramiento, remitiendo el caso al jerarca administrativo del Ministerio de Hacienda.[13]

El Viceministerio de Ingresos es una figura que fue instaurada brevemente en la administración Carazo Odio (1978-1982) y restaurada en 1994 por la administración Figueres Olsen, mediante una reforma a la Ley General de Administración Pública que define su competencia como titular de la *Sección de Ingresos y Recursos Financieros*.[14] En otras palabras, tiene competencia sobre los ingresos tributarios y los ingresos por endeudamiento interno o externo; la iniciativa legal del diputado Soto Zúñiga tiene como antecedente una sugerencia del Informe Tanzi (Tanzi,1990:31).

Históricamente ha habido la presunción de que, en virtud de las amplias facultades jerárquicas de la LGAP, el viceministro de ingresos podría emitir directrices de acatamiento obligatorio para los órganos

---

13 Resolución 179-94 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo del 26 de mayo de 1994.
14 Ley 7444 del 2 de noviembre de 1994, Ley de Adición del numeral 5 al artículo 47 de la Ley General de Administración Pública.

citados y adscritos a su autoridad. Sin embargo, queda latente la reserva potencial de que hay funciones que, por razones de idoneidad técnica, están exclusivamente reservadas a los órganos de la administración tributaria hacendaria descritos, que no pueden ser ejercidas bajo las directrices de un órgano político. Este planteamiento contrasta con el argumento de que, desde hace varios años, los directores generales han sido puestos de confianza seleccionados por el despacho del Ministro y sujetos a su autoridad jerárquica, ratificada con la creación del despacho del Viceministro de Ingresos.

3.2.4 Propuestas de cambio en la estructura orgánica de la administración tributaria

La carencia de un marco jurídico integrado ha fomentado algunas prácticas y situaciones que impiden o podrían obstaculizar la consolidación de una administración moderna y acorde con los estándares internacionales. No se debe mantener esta situación de falta de un marco jurídico integrado para la administración tributaria hacendaria; hay dos opciones básicas para una potencial reorganización:

- *La posición integracionista y centralista:*
  Consiste en la promulgación de una ley orgánica del ministerio de Hacienda que permita reorganizar la administración tributaria hacendaria sobre la base de una interrelación orgánica, la estandarización de procesos en armonía con los aspectos de especialización y una definición más clara del rol estratégico del despacho del Ministro y el Viceministro de Hacienda en la formulación de la política tributaria y fiscal.

- *La posición integracionista y autonomista:*
  Consiste en la creación de una agencia o servicio nacional de recaudación a través de una ley que integre los órganos de la administración tributaria sobre las bases mencionadas en el párrafo anterior. El concepto de Agencia ubicaría al jerarca del Ministerio de Hacienda y al Viceministro de Ingresos como presidente y miembro de una junta directiva encargada de emitir las políticas y directrices generales de la Agencia y administrada bajo la supervisión de un gerente o intendente. La Agencia podría ser un órgano con desconcentración máxima del Ministerio de Hacienda e incluso constituirse en una institución autónoma o empresa pública. Esta tesis parte de la premisa de que la Agencia permita un fortalecimiento presupuestario significativo, tanto en el volumen de recursos como en la ejecución presupuestaria y un régimen salarial diferenciado.

El autor de este estudio ha sido un defensor permanente de la idea de la Agencia porque cabe esperar que una estructura legal y administrativa autónoma, o al menos razonablemente desligada del funcionamiento tradicional del Ministerio de Hacienda, podría imprimirle un ritmo más acelerado e intenso a la modernización de la administración tributaria.

La Comisión de Exministros de Hacienda, nombrada por el Poder Ejecutivo en el año 2001, produjo un informe denominado *Agenda Fiscal para el Desarrollo*, en el que incluye la creación de la Agencia Nacional de Recaudación como una de las reformas estructurales necesarias para fortalecer la eficiencia recaudatoria y como alternativa para enfrentar reformas estructurales a los principales impuestos propuestos, idea que fue desarrollada en el Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal.

Esta propuesta resulta muy significativa, porque implica el reconocimiento de que consolidar la modernización de la administración tributaria pasa por una reestructuración de su marco jurídico orgánico que apuntale los esfuerzos realizados en pro de una mejor gerencia institucional.

3.3 Marco jurídico tributario internacional

La interrelación entre la legislación nacional y las fuentes de derecho internacional han sido un denominador común en el área aduanera, debido a influencias tan importantes como el proceso de integración centroamericana, la estandarización de las normas aduaneras internacionales y la promoción de la liberalización comercial, que resultó un motor de la modernización aduanera en todo el mundo. Cabe señalar que cualquier reforma en materia aduanera está condicionada por una serie de obligaciones centroamericanas e internacionales suscritas por Costa Rica.

En este contexto, la pregunta esencial sería por qué el sistema de tributación interna costarricense no ha tenido las mismas influencias ni se ha consolidado un conjunto de normas de rango superior a la ley nacional que regule los tributos internos o las facultades de la administración tributaria. Probablemente, la respuesta resida en factores tales como la ausencia del marcado objetivo de promoción de intercambio comercial y el incipiente proceso de integración centroamericana en el área de tributación interna, en el que gravita el tradicional escepticismo costarricense hacia una cesión mayor de soberanía a una entidad supranacional centroamericana. Si bien ha habido iniciativas técnicas de las instancias de integración –

particularmente de la Secretaría de Integración Centroamericana (SIECA) – tales como la homologación de las bases imponibles de los impuestos indirectos desde 1992 o la formulación de un Proyecto de Código Tributario Centroamericano en 1997, todavía no han trascendido a un nivel de consenso político regional.

En el caso centroamericano hay condiciones potenciales que permitirían un fortalecimiento del proceso de unificación fiscal, como la progresiva dolarización de las economías, la consolidación de una red de tratados de libre comercio con el resto del hemisferio, la configuración de una zona libre hemisférica por medio del Área de Libre Comercio de las Américas (ALCA) y la carencia de potestades tributarias estatales o provinciales que dificulten la aprobación de la legislación fiscal. El desarrollo aduanero centroamericano, imbuido del proceso de integración, sirve de especial referente, tanto en sus aciertos como en sus errores, a efectos de concretar una agenda de integración fiscal más ambiciosa.

En el área de tributos internos, esta agenda debe llevar al país a la discusión de un Impuesto al Valor Agregado (IVA) estandarizado para todos los países de la región. En este sentido, la evolución del IVA de la Unión Europea marca una pauta y una alternativa técnica con años de prueba en la práctica. Sin embargo, en este caso, se trata de un IVA estandarizado, con una base imponible homologada, y no de un IVA centroamericano destinado a financiar entidades comunitarias.

En Costa Rica, la dimensión internacional de la imposición a la renta se ha circunscrito a un Convenio de Intercambio de Información con Estados Unidos de América[15] y dos convenios para evitar la doble imposición suscritos con Alemania[16] y Rumania,[17] que aún no han sido ratificados por la Asamblea Legislativa.

El Ministerio de Hacienda ha reconocido el uso gradual del convenio con los Estados Unidos de América, que ha sido esencial para prevenir que se catalogue al país como *paraíso fiscal* en la lista de la

15 Convenio de Intercambio de Información Tributaria entre el gobierno de Costa Rica y el gobierno de los Estados Unidos de América, ratificado por la Asamblea Legislativa mediante la Ley 7194 del 9 de agosto de 1990.
16 Convenio entre la República de Costa Rica y la República Federal de Alemania para evitar la Doble Imposición en Materia de impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, suscrito el 25 de enero de 1993. Su ratificación está condicionada a la aprobación del proyecto de ley No 13003 en la Asamblea Legislativa.
17 Convenio entre el gobierno de Costa Rica y el gobierno de Rumania para evitar la doble imposición internacional en los impuestos sobre la renta y el capital, suscrito el 12 de julio de 1991.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), al permitir un grado importante de fiscalización cruzada. El provecho que Costa Rica puede derivar de este convenio es limitado, en virtud de la vigencia del principio de territorialidad:

Hoy mismo, mediante el Convenio de Intercambio de Información con los (EEUU) la Administración costarricense recibe rutinariamente reportes de rendimientos pasivos obtenidos por residentes de Costa Rica en los Estados Unidos, que quedan no sujetos a tributación por el criterio de territorialidad. (Ministerio de Hacienda, 2002:11-12).

El principio de territorialidad desincentiva la conformación de una red de tratados para prevenir la doble imposición y limita la cobertura de la soberanía fiscal en términos de la imposición sobre la renta.

La OCDE se ha convertido en la punta de lanza de los esfuerzos de los países desarrollados por combatir la competencia fiscal desleal o nociva representada por los *paraísos fiscales*. Uno de sus principales objetivos es la generalización del principio de renta mundial en los países en vías de desarrollo y la suscripción de tratados tributarios internacionales para desestimular las maniobras de las empresas mediante operaciones transnacionales. Este enfoque contrasta con la preocupación de paìses en desarrollo de que la adopción de renta mundial desincentive la atracción de inversión extranjera.

El reciente Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal, preparado por el Ministerio de Hacienda, como respuesta técnica a las recomendaciones de la Comisión de Exministros, plantea la necesidad y conveniencia de que Costa Rica cambie su sistema tributario al amparo del principio de renta mundial. La exposición de motivos del Proyecto sugiere que, para minimizar el impacto negativo de este cambio, se adopten normas anti-elusión y convenios con los países de la región centroamericana que eviten la doble imposición y fortalezcan los mecanismos de intercambio de información entre las administraciones tributarias (Ministerio de Hacienda, 2002:12-13).

Una de las críticas más persistentes a la propuesta de pasar a un sistema de renta mundial es la incapacidad de la administración tributaria. En el Proyecto citado, el Ministerio de Hacienda apuesta a la creación de la Agencia Tributaria como la variante que garantizará los recursos necesarios para acometer la transición hacia este nuevo criterio de imposición. De ahí puede concluirse que la viabilidad del cambio del principio de territorialidad hacia renta mundial depende de la posibilidad de demostrar la administrabilidad de la reforma, junto a variables claves como el potencial recaudatorio y la certeza de que no constituirá un desincentivo para la atracción de inversión

extranjera hacia Costa Rica. Por lo tanto, la discusión de esta reforma vuelve a poner en evidencia la tensión entre las propuestas teóricas y las consideraciones prácticas.

3.4 Conclusiones y recomendaciones sobre legislación tributaria

3.4.1 Conclusiones

En primer término hay que destacar la contribución de la Sala Constitucional, que ha delineado principios de justicia tributaria material, a pesar de que no se mencionan en forma expresa en el texto constitucional. La Sala no sólo atiende criterios jurídicos, sino que hace una valoración de oportunidad y conveniencia, lo que influye en el hecho de que las normas tributarias anuladas se refieren preferentemente a tributos de menor peso relativo en la recaudación. Su ambivalente línea jurisprudencial sobre la obligatoriedad o discrecionalidad del giro de los destinos específicos de tributos nacionales evidencian su condición de protagonista de primera línea en la evolución de la política tributaria y fiscal en Costa Rica.[18]

La Sala Constitucional ha sido una defensora activa de la Reserva de Ley Flexible, concepción que se basa en el temor de que la restricción a la delegación reglamentaria de exenciones y tarifas genere situaciones traumáticas en las finanzas públicas, ante la imposibilidad política de reformar las leyes tributarias. Por otra parte, ha enviado claras señales al Poder Ejecutivo en el sentido de respetar la seguridad jurídica y la irretroactividad, en perjuicio de las nuevas leyes tributarias. Ha sido muy cuidadosa en la justificación de las exenciones e incentivos tributarios como respetuosa del principio de igualdad tributaria, en tanto la aparente desigualdad tributaria propenda a una mayor igualdad socioeconómica. En contraste, ha mostrado mucha cautela respecto a abrir la Caja de Pandora de potenciales desigualdades aplicables a categorizaciones para aplicar tarifas diferenciadas sobre la renta y a tarifas de impuestos indirectos diferenciadas para mercancías competitivas entre sí.

En lo que respeta a la intensidad del gravamen a través del prisma de la capacidad económica, la Sala ha marcado la frontera de la no confiscatoriedad, ha tolerado la doble y múltiple imposición en tanto

18 Con su último Voto sobre el tema la Sala restaura el criterio de discrecionalidad del giro en beneficio del Poder Ejecutivo.

no se traspase dicha frontera y ha aceptado la existencia de un mínimo vital no gravable, cuando no hay capacidad de contribución.

En cuanto al Debido Proceso, ha sido fiel garante del Derecho de Petición y Pronta Respuesta, que es ignorado con frecuencia por la lentitud de la administración tributaria.

En materia sancionatoria, la Sala ha sido innovadora, al establecer que el cierre de negocios puede ser desaplicado cuando su ejecución implica la violación de los derechos constitucionales de terceros. Aún está pendiente la tarea de concretizar, en el área penal tributaria y aduanera, las garantías penales que deben observar los funcionarios de tributación desde el comienzo de una auditoría fiscal.

Por todo lo expuesto, queda claro que la historia del marco jurídico tributario tiene dos épocas claramente delimitadas: antes y después de la creación de la Sala Constitucional; por otra parte, su futuro depende en alto grado de la evolución de la misma jurisdicción.

Uno de los principales obstáculos para que el marco jurídico tributario contribuya al cumplimiento de los objetivos recaudatorios es la falta de un marco jurídico orgánico, ya que la dispersión de las normas y el distanciamiento entre los principales órganos administrativos atentan contra la eficiencia y la eficacia de la gestión tributaria.

Para prevenir y atacar situaciones anómalas tales como las prácticas de subfacturación o los abusos con los Certificados de Abono Tributario se requiere un nivel alto de coordinación de la administración tributaria y no lo que ha ocurrido: que la estructura feudal imperante genere dudas sobre las competencias asignadas y complique la interacción y el trabajo en equipo de los diferentes órganos. Esta dispersión es una deficiencia estructural de la administración tributaria costarricense que limita su potencial recaudatorio.

La alternativa de la Agencia Nacional de Recaudación podría ser muy útil para facilitar y acelerar la integración y homologación de los órganos de la administración tributaria, en contraste con la opción de la Ley Orgánica del Ministerio de Hacienda, que si bien solucionaría la dispersión normativa, al depender jerárquicamente del despacho del Ministro resultaría insuficiente para impulsar el paradigma de la integración que tiende a imponerse en el ámbito internacional.
Costa Rica no es una isla y su sistema tributario debe responder al

contexto internacional y a mecanismos tributarios supranacionales. En el área aduanera ha habido un marcado desarrollo de la normativa tributaria supranacional y hay dos retos a corto plazo: la aprobación del CAUCA III y de la Unión Aduanera Centroamericana, un proyecto de gran importancia al cual el país se está integrando con retraso.

En cuanto a tributación interna, la instauración del principio de renta mundial y la opción de consolidar un Impuesto al Valor Agregado con bases imponibles estandarizadas en toda la región son temas importantes en la agenda futura. La propuesta de renta mundial del Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal implica un profundo análisis de costo-beneficio, en donde variables como la atracción de inversión extranjera, la administrabilidad y el impacto recaudatorio serán fundamentales para que se tome la decisión política o se posponga para otra fase de la reforma tributaria.

3.4.2 Recomendaciones

La Constitución Política debe tener normas expresas que sistematicen un conjunto de principios de justicia tributaria material y formal, a fin de consagrar pautas menos expuestas a los vaivenes de la jurisprudencia de la Sala Constitucional. Esto no disminuye en nada el aporte trascendental de la Sala en la elaboración de los matices y las aplicaciones concretas de esos principios.

La administración tributaria hacendaria requiere un marco jurídico orgánico coherente e integrador, que sirva de herramienta en el proceso de homologación normativa necesario para superar el feudalismo tradicional de los órganos de la administración tributaria.

El enriquecimiento de la normativa tributaria supranacional, sobre todo en el contexto centroamericano, debe inspirarse en las tendencias más exitosas en el ámbito internacional y ser un instrumento que facilite la integración de Costa Rica a alianzas comerciales estratégicas como NAFTA, MERCOSUR y la Unión Europea. La agenda de reforma tributaria costarricense debe incluir un componente internacional armónico con un sistema tributario nacional moderno.

4. LEGISLACIÓN APLICABLE A TRIBUTACIÓN INTERNA

La tributación interna se concentra en la recaudación de los tributos desvinculados del comercio exterior que son administrados por la Dirección General de Tributación e incluye importantes tributos que tienen una fase de recaudación en aduanas, como el Impuesto General sobre las Ventas, el Selectivo de Consumo y los impuestos específicos. La Dirección General de Tributación tiene facultades y observa procedimientos regulados por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios que inciden en el cumplimiento voluntario de estos tributos.

4.1 Análisis del marco jurídico de los principales tributos

Como se ha señalado, el cumplimiento voluntario está condicionado a la claridad y coherencia del marco jurídico de cada tributo. Es necesario reducir en lo posible las situaciones de incumplimiento involuntario potenciales debidas a una construcción deficiente de las normas referentes a los elementos estructurales del tributo, en el ámbito de las leyes, reglamentos, resoluciones generales o directrices interpretativas. Ha habido un fortalecimiento importante del marco jurídico tributario en las facultades administrativas y sancionadoras del fisco, pero no en el diseño de los principales tributos.

Los referentes para una mejor articulación técnica de los principales impuestos, son el perfeccionamiento de las bases imponibles y la eliminación de las inconsistencias o contradicciones, en la forma en que cada impuesto confronta las manifestaciones de capacidad económica que pretende gravar.

A continuación se señalan algunas situaciones puntuales que evidencian debilidades en el marco jurídico de los principales tributos recaudados por la administración tributaria. Se mencionan las inconsistencias actuales, sin considerar aspectos de reforma estructural en la política tributaria, es decir, que se enfatiza el perfeccionamiento del marco jurídico vigente, sin entrar a discutir cuestiones como la renta mundial o la cobertura generaliza del Impuesto al Valor Agregado de los servicios.

La tradición jurídica costarricense ha sido la de generar leyes de impuestos aisladas y no la de consolidar un Código Tributario que incluya todos los tributos nacionales. Esto dificulta la pretensión de seguridad jurídica de los usuarios, ya que las normas de exenciones e incentivos fiscales no se encuentran necesariamente ubicadas en la ley del impuesto correspondiente, sino en leyes de promoción a

sectores específicos, tal y como se da con el régimen de zonas francas. Es importante considerar la opción de consolidar una ley de tributos nacionales, que permita incluir todas las normas que regulan a cada uno de los tributos, superando la dispersión que se muestra en los siguientes apartes.

4.1.1 Imposición a la renta

En el marco jurídico de los tributos sobre los que descansa la imposición a la renta (Ley de Impuesto sobre la Renta 7092) hay ciertas inconsistencias que dificultan y desestimulan el cumplimiento voluntario. Es necesario discutir la creación de una nueva ley que busque una interrelación más armónica de los tributos cedulares existentes y permita una redacción más precisa y clara, que reduzca al mínimo la litigiosidad por inconsistencias jurídicas. Este reconocimiento de la necesidad de una nueva ley de imposición a la renta ha sido retomado por el Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal.

a) Impuesto de utilidades:

El contenido y los límites del principio de territorialidad se deben clarificar más, en particular con respecto a la contradicción que presenta la descripción del artículo 6, inciso d) sobre los contratos relacionados con bienes o capitales en el exterior. También es una inconsistencia de bulto haber introducido, en 1998, la gravación de los Certificados de Abono Tributario, que choca abiertamente con el concepto tradicional de renta-producto, que no grava subsidios estatales ni otros incrementos patrimoniales no basados en actividades lucrativas habituales, como ganancias de capital o plusvalías. Asimismo, conviene eliminar ciertas restricciones cuantitativas a los gastos deducibles y racionalizar las prohibiciones del artículo 9 de la Ley 7092, en razón de la evolución de la jurisprudencia administrativa que ha admitido la deducción de gastos expresamente prohibidos cuando se demuestra conexión entre los gastos y la generación de ingresos actuales y potenciales. Este ha sido el caso de los gastos incurridos en el exterior, que se pueden deducir a pesar de las prohibiciones expresas de la Ley 7092.

Por otro lado, es especialmente importante aclarar la posición de la ley en cuanto a la aplicabilidad y las discrepancias técnicas entre las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y el cálculo de la base imponible del Impuesto de Utilidades.

El modelo de diversificación y fomento a las exportaciones que Costa Rica promovió a partir de los años ochenta tuvo como componente protagónico el uso de incentivos fiscales sectoriales. Estos se implementaron a través de los *contratos de incentivos*, mediante los cuales el Estado reconocía el derecho a disfrutar de exoneraciones y créditos fiscales en función de objetivos sectoriales de inversión y reinversión. Estos objetivos fueron: la ampliación de la capacidad industrial instalada (Ley 7017); el desarrollo de la infraestructura hotelera y turística (Ley 6990); la diversificación de la oferta exportable y la compensación fiscal de distorsiones contra la competitividad del sector exportador (Ley 7092); la atracción de inversión extranjera con énfasis en empresas intensivas en uso de mano de obra con impacto en zonas rurales subdesarrolladas (Ley 7210 del Régimen de Zona Franca). El costo fiscal de los incentivos fue cuestionado a inicios de los noventa y dio lugar a la Ley 7293[19] de derogatoria genérica de las exoneraciones, que no surtió efectos inmediatos en virtud del principio de irretroactividad en perjuicio, tutelado por la Sala Constitucional. Esto llevó a que, en general, cada contrato surtiera efectos hasta su vencimiento. Actualmente, los incentivos industriales, turísticos y de exportación están en fase de extinción. Por otro lado, los incentivos fiscales del régimen de Zona Franca, originalmente protegidos de la derogatoria de 1992, han superado el riesgo inminente de su extinción para el 2003 ante la prórroga de plazo generada en la reciente Conferencia de Doha.

La intención original del Gobierno de implementar opciones técnicas relativas a una reforma en el Impuesto sobre la Renta que coadyuvara en la estrategia de atracción de inversiones extranjeras se ha reubicado en el tiempo ante la posposición de la derogatoria de los incentivos fiscales del régimen de Zona Franca. Pero independientemente del contenido final de las reformas que se lleguen a concretar, se percibe una tendencia restrictiva respecto al uso futuro de los incentivos fiscales, debido a los inconvenientes administrativos y legales que implica su control y fiscalización, con la probable salvedad del régimen de Zona Franca.

b) Impuesto sobre remesas al exterior:

Es conveniente homologar el concepto de renta, de fuente costarricense, con el que se aplica al impuesto de utilidades o explicitar con claridad las diferencias de cobertura en aspectos tales como herencias o donaciones y ganancias de capital habituales. También se debe depurar la lista de casos especiales de renta de fuente costarricense, eliminando rubros contradictorios como las

19 Ley 7293 de 3 de abril de 1992.

rentas por exportación que corresponden a contribuyentes domiciliados del impuesto de utilidades. Finalmente, es imperativo que la administración tributaria confirme una amplia cobertura del mecanismo de alivio de doble imposición internacional previsto en el artículo 61 de la Ley 7092 y abandone sus cuestionables posiciones restrictivas.

c) Impuesto sobre rentas del trabajo dependiente, pensiones, jubilaciones y otros servicios:

No queda claro si se trata de uno o de varios impuestos agrupados por dos modalidades de tarifas de retención. Se debe corregir la ley para que defina un sistema ordenado de retenciones sobre los diferentes tipos de renta de la persona física, independientemente de que se avance o no hacia la globalización de este tipo de rentas. La reciente precisión de la Ley 8114, acerca de que las dietas de los ejecutivos no requieren relación laboral y calzan con la definición de *otros servicios personales*, evidencia la necesidad de darle coherencia conceptual a este conjunto de retenciones para diferentes tipos de rentas.

d) Impuesto único sobre intereses y descuentos del mercado financiero:

La reciente reforma del artículo 23 inciso c de la Ley 7092, para ampliar la cobertura de la retención del 8% a los rendimientos por operaciones bursátiles de recompra, marca claramente la intención de consolidar un impuesto de retención única y definitiva sobre los rendimientos de las operaciones del mercado financiero. Este impuesto podría llegar a absorber el régimen tributario especial para los fondos de inversión previsto en el artículo 100 de la Ley Reguladora del Mercado de Valores. Mantener la actual dispersión de normas tributarias sobre los rendimientos del mercado financiero genera mucha confusión y, por ende, potenciales situaciones de incumplimiento involuntario, independientemente de que el fisco las considere imputables a los contribuyentes.

e) Impuesto sobre la renta disponible:

Este impuesto, conocido comúnmente como impuesto al dividendo, configura una situación de doble imposición[20] que constituye uno de los principales obstáculos del mercado accionario nacional. Los accionistas buscan maniobrar su planificación fiscal para poder

20 Conforme a la jurisprudencia de la Sala Constitucional, la doble imposición no es inconstitucional, salvo que rebase los límites de confiscatoriedad.

obtener réditos de su empresa de una forma alternativa, que les asegure un escudo fiscal para la empresa y les permita eludir el impuesto del 5% o 15% aplicable a la distribución del dividendo. El sistema vigente excluye de la renta bruta del accionista los dividendos o participaciones sociales. Cuando el accionista es una sociedad de capital, la retención única y definitiva no aplica por vía de exención; esto implica la premisa de que, al final de la cadena societaria, habrá una persona física que recibirá el rédito correspondiente.

En la tramitación legislativa de los últimos dos proyectos de reforma tributaria (presentados en 1994 y 1999), ha surgido reiteradamente la idea de derogar esta retención y acabar con la doble imposición. El Ministerio de Hacienda no ha apoyado esta modificación por razones más coyunturales que de fondo. Por lo tanto, este desestímulo a la apertura accionaria de las empresas tradicionales de control familiar sigue vigente, a pesar de que su fin ha sido anunciado reiteradamente.

Con el Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal, el Gobierno plantea sustituir la retención para los accionistas por un sistema que integre el impuesto de utilidades de la sociedad pagadora y el impuesto de renta de la persona física, computando el dividendo recibido como renta bruta gravable y acreditando proporcionalmente el impuesto de utilidades pagado por la empresa, que afectó el monto final de los dividendos.

4.1.2 Impuesto General sobre las Ventas

En cuanto a este impuesto, resulta inconcebible que las normas reglamentarias que especifican gran parte de las mercancías exentas no estén redactadas al tenor del Sistema Armonizado Centroamericano, para garantizar la uniformidad de la interpretación legal y técnica en las exenciones que se deben aplicar en las aduanas o en tributación interna. Este problema ha sido reconocido oficialmente por los ministerios de Hacienda y Comercio Exterior pero, aún, no ha sido subsanado.

En este contexto, cabe reconocer que la reforma a la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos al Consumo dispuso consolidar un solo anexo de mercancías gravadas, de acuerdo con la redacción técnica del Sistema Armonizado Centroamericano.

Un tema que requiere una reevaluación técnica y jurídica es la conceptualización del crédito fiscal, a efectos del cálculo de la base imponible del impuesto general sobre las ventas y el impuesto

selectivo de consumo. Para que el Impuesto General sobre las Ventas pueda considerarse un verdadero impuesto al valor agregado debe tener un mecanismo de crédito fiscal no restringido al criterio de la *incorporación en el proceso productivo*, que altera la base de valor agregado, tanto para las empresas manufactureras como comercializadoras, las que terminan pasando a los costos generales el gasto por pago de impuesto de ventas; esto equivale a un 30% (que es la tasa del impuesto sobre la renta), en comparación con el 100% de alivio fiscal que se obtendría si se aplicara como crédito fiscal de impuesto de ventas. En esta misma línea de consolidación de la base del valor agregado, los servicios deben tener acceso a la aplicación directa de los créditos fiscales, no como una situación excepcional, como se ha dado en el caso de los hoteles y los pagos de impuesto de ventas por servicios telefónicos o inclusive reparaciones y ampliaciones en infraestructura.[21]

La implementación de un impuesto al valor agregado íntegro implicaría fortalecer uno de los instrumentos de recaudación más exitosos para el país, en medio de su endémico problema de deuda pública y déficit fiscal recurrente.

El Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal apuesta a la consolidación del método de valor agregado y el abandono de los resquicios de *impuesto a las ventas* que lo han desnaturalizado en ciertos aspectos técnicos. Esto representa el tácito reconocimiento de que las restricciones reglamentarias e interpretativas han obstruido la voluntad del legislador de implementar un impuesto al valor agregado.

Para reafirmar la descripción de las exoneraciones aplicables al Impuesto de Ventas, el sistema pretende que exista una tarifa cero para exportaciones que impida incrementar artificialmente el precio de salida de las mercancías con la carga del impuesto de ventas. El sistema funciona por medio de dispensas del pago del impuesto en las compras en la proporción en que se exporta, a fin de garantizar el tratamiento de tarifa cero.

La alternativa a las dispensas, que involucran cierto escrutinio por parte de la administración tributaria, es pagar el impuesto en las compras; ante el saldo a favor que se obtendría por no tener suficientes débitos en la cuenta corriente del Impuesto de ventas, se puede buscar el alivio fiscal mediante compensaciones con otros impuestos del mismo contribuyente y solicitar la devolución o el reembolso suplementario.

21 Artículo 18 Ley 8114 de Simplificación y Eficiencia Tributaria.

El sistema de compensaciones ha resultado problemático para la Dirección General de Tributación, pues la cuenta integral tributaria del contribuyente implica la aplicación de cada movimiento de saldos a favor o de deudas en cada uno de los impuestos, lo que ha producido atrasos enormes. Con la reciente Ley 8114 se eliminó la obligatoriedad de pasar por esta cámara de compensaciones para tramitar una devolución de saldo a favor. El mecanismo de compensación se deja a opción de la administración tributaria o del contribuyente, lo que permite la tramitación directa de la devolución. Esta tramitación es todavía muy lenta; el principal escollo es la necesidad de recurrir a giros de Gobierno para cancelar el reembolso, lo que implica entrar en la presa general de todos los proveedores de bienes y servicios del Estado. Lo lógico sería consolidar un reembolso cuyas transferencias de fondos tuvieran un trámite expedito, a cargo de la administración tributaria.

4.1.3 Impuesto Selectivo de Consumo

La Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos al Consumo 4961 de 1982, que reforma los impuestos creados en 1972, pretendía gravar productos suntuarios, normalmente no producidos en el país. Sin embargo, poco a poco se ha ido desarrollando como un complemento del Impuesto General sobre las Ventas, aunque sólo grava mercancías en etapas de importación o fabricación local. El diseño de sus elementos estructurales es similar al del Impuesto General sobre las Ventas, con algunas diferencias importantes:

- La ley cuenta con una cláusula de vinculación económica (Art. 9) que le permite estimar la base imponible del impuesto (precio de venta al contado del fabricante) cuando un grupo de interés económico asigna un precio mayor a la etapa de comercialización para reducir artificialmente esta base.

- La lista de mercancías gravadas, con diferentes tarifas ad valórem, se indicaba en tres anexos. Con la reforma de la Ley 8114, se consolida un solo anexo con la descripción de las partidas gravadas y no se indican las tarifas, que quedan sujetas a la tarifa de referencia vigente en julio del 2001, cuando entró en vigencia la reforma.

- La dispersión tarifaria se debe, en gran medida, a las potestades discrecionales del Poder Ejecutivo, que puede variar las tarifas originales por decreto, aunque estas variaciones tienen límites.

La Ley 8114 o *Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria*, que entró a regir a mediados del 2001, concretó una reducción significativa en

la lista de mercancías gravadas, que incluía más de 1300 artículos, y concentró el gravamen en los principales recaudadores, como cigarrillos, bebidas fermentadas sin alcohol, electrodomésticos, vehículos y refacciones, pinturas y barnices, jabones y otros. En cuanto a los productos que permanecen gravados, las facultades de ajustes tarifarios mediante decreto que disfrutaba el Poder Ejecutivo han sido limitadas a situaciones excepcionales, por lo que la delegación reglamentaria ha quedado muy restringida.

4.1.4 Otros impuestos nacionales

Un impuesto de recaudación valioso es el de la propiedad de vehículos, que se aplica a los automotores en general; es un impuesto de pago anual, que se basa en una tabla de valores de referencia por modelo y en una tabla tarifaria por tipo de vehículo. El gravamen a los vehículos automotores se complementa con un impuesto al traspaso de vehículos.

El Impuesto al Traspaso de Bienes Inmuebles se aplica al valor de la transferencia registrado en la escritura pública y tiene una tarifa del 1.5%. Este impuesto ha prevenido la aplicación del Impuesto General sobre Ventas y la gravación de las ganancias de capital generadas por las ventas de inmuebles sin que medie actividad habitual de bienes raíces.

El Timbre de Educación y Cultura es un impuesto menor pagado por las sociedades mercantiles cada año, que con la propuesta de Ley de Ordenamiento Fiscal se pretende complementar con un impuesto equivalente a $200 anuales por el mantenimiento del registro de las sociedades mercantiles. Este impuesto podría desestimular la tenencia de sociedades mercantiles como activos sin uso.

4.1.5 La situación de los impuestos menores

En 1990, el Informe Tanzi puso en evidencia la maraña de tributos nacionales que complicaban el funcionamiento del sistema tributario y recargaban los costos del cumplimiento voluntario de los contribuyentes. Doce años después, y pese a ciertos avances en la derogatoria de un buen número de impuestos menores, la tarea no está terminada:

El sistema tributario costarricense también se caracteriza por su complejidad debido al elevado número de impuestos vigentes, muchos de los cuales tienen un costo administrativo superior a los ingresos

que aportan al fisco y distraen recursos humanos y materiales que deberían ser destinados a hacer más eficiente la recaudación de los impuestos que sí tienen trascendencia fiscal. La aprobación de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria fue un paso importante hacia un sistema más simple, al eliminar una serie de impuestos menores y el impuesto selectivo de consumo sobre una gran cantidad de bienes que generaban proporcionalmente pocos ingresos al Gobierno. Sin embargo, queda aún espacio para avanzar hacia una mayor simplicidad, pues existen todavía 52 impuestos menores cuya contribución, en conjunto, representa menos del uno por ciento de la recaudación total y que, ciertamente, tienen un costo de administración muy superior a eso (Comisión de Exministros de Hacienda, 2002:26).

El efecto complementario de la persistencia de impuestos nacionales menores es la persistencia de Administraciones Tributarias "menores", que en un país tan pequeño como Costa Rica no resisten un análisis de costo-beneficio. Lo que está pendiente es un esfuerzo sistemático y transparente de negociación con las instituciones que se benefician con esos recursos, con el fin de sustituir tales fuentes de ingresos por partidas presupuestarias financiadas con los ingresos generales del Estado.

4.2 Análisis del Código de Normas y Procedimientos Tributarios

El CNPT es la ley general tributaria del país y como tal, pretende definir los contornos del tributo, es decir, sus clases, el concepto de obligación tributaria, los elementos estructurales, las normas y principios de interpretación, su nacimiento, dispensa (exención) y extinción. Una vez que define el tributo y su ciclo de vida, el CNPT regula el funcionamiento y las facultades de la *administración tributaria*. Es aquí donde el CNPT pierde su vocación de generalidad para todo tipo de tributos, ya que en buena parte de las normas, el legislador pensaba en la *administración tributaria hacendaria* y no en las 81 municipalidades que tienen rango de administración tributaria, ni en el Instituto de Desarrollo Agrario, ni en el Banco Popular y de Desarrollo Popular, ni en cualquier otra entidad que administra tributos nacionales o municipales. Como ejemplo de la actitud prudente del legislador, cabe señalar que la aplicación del Título III del CNPT, reestructurado por completo en 1995 mediante la Ley de Justicia Tributaria y afinado técnicamente mediante la Ley 7900 de 1999, queda expresamente vedada a las administraciones tributarias no adscritas al Ministerio de Hacienda.

4.2.1 Perspectivas de reforma al Código de Normas y Procedimientos Tributarios

El CNPT no es un cuerpo legal inmutable. La gran transformación de los noventa y del 2001 no impide continuar discutiendo reformas que puedan fortalecer la modernización del Código en conformidad con las tendencias internacionales y la necesidad de alcanzar un equilibrio justo en las relaciones jurídicas entre el fisco y los contribuyentes. Por lo tanto, a continuación se analizan algunas tendencias exitosas a nivel del derecho comparado, particularmente para administraciones tributarias, respecto a la evolución de la ley general tributaria y su potencial influencia en la evolución del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Homologación normativa con la función aduanera:

La especialidad aduanera tiene un desarrollo técnico propio, lo que no impide que haya extensas áreas que son potencialmente homologables con la legislación general representada por el CNPT. En las secciones dedicadas a la legislación aduanera, se discuten algunos aspectos que evidencian la necesidad de la homologación para perfeccionar el marco jurídico tributario e incidir positivamente en los índices de cumplimiento voluntario.

Díaz Yubero (1998: 89) analiza el fenómeno de la integración entre la tributación interna y la aduanera en el continente americano e identifica varios países que han integrado o coordinado sus administraciones de aduanas y tributación interna: Argentina, Brasil, Colombia, Guatemala, Honduras, México, Venezuela y Canadá. Costa Rica está ubicada en la lista de países con clara separación y débil coordinación entre las dos dependencias de la administración tributaria.

Díaz Yubero (1998: 90) sintetiza con claridad el argumento de la interrelación económica entre los tributos internos y externos, que justifica un control y una fiscalización debidamente integrados y un marco jurídico homologado, complementario y coherente:

Sin embargo, cada vez más se considera que la fragmentación en la gestión de los tributos internos y los aduaneros origina grandes distorsiones, duplicidad de coste fijos de las estructuras, ineficiencias y sobre todo, descoordinación en el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Estaríamos así, beneficiando y facilitando sus objetivos a los defraudadores y prestando un mal servicio a los cumplidores que tienen que relacionarse con una pluralidad de organizaciones con el consiguiente coste. Finalmente, la actuación de

órganos independientes efectuando valoraciones de una determinada mercancía puede suponer complicaciones y pérdidas recaudatorias para la hacienda pública (mayor valor en Aduana con aranceles muy reducidos permite mayores deducciones como gasto en los impuestos personales con tipos elevados).

Por ello, como señala José Víctor Sevilla, aunque los tributos sobre el comercio exterior se han concebido y administrado habitualmente con independencia de la tributación interna, esto sólo tiene algún sentido en un contexto proteccionista, en la medida en que las infracciones aduaneras – el contrabando – se entienden como un delito. Hoy las cosas son bien distintas. Si dejamos de un lado los productos de tráfico y/o tenencia ilegal – drogas y armas especialmente -, cuyo tratamiento hay que situar en el terreno policial, los problemas del contrabando están cada vez más próximos a los puramente fiscales, dado que el componente fiscal es el fundamental a la hora de explicar la diferencia de precios, exterior o interno, que incita el contrabando. Por tanto, tener contrabando significa, lisa y llanamente, evadir impuestos. Si a esto unimos las limitadas posibilidades que en muchos casos ofrecen los controles fronterizos, deberemos concluir en que los tributos externos operan y se controlan cada vez más, con idéntica lógica que los tributos internos, especialmente en economías globalizadas con bajo peso recaudatorio de los tributos aduaneros.

Hace siete años, durante la tramitación de las reformas del 95, la idea de integrar las direcciones generales de Tributación y Aduanas en el contexto de una Agencia y de homologar al máximo la Ley General de Aduanas y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios era considerada por muchos como una tesis contraria y hasta excluyente para la consolidación de la disciplina aduanera. Actualmente, parecería que hay condiciones de mayor receptividad para estos planteamientos, que permitirían superar el sistema feudalista que ha imperado durante décadas en el Ministerio de Hacienda.

Vocación generalista o hacendaria del CNPT:

Aún si se soluciona la falta de integración entre Aduanas y Tributación, el futuro del Código de Normas y Procedimientos Tributarios se debate entre la vocación generalista de una ley general tributaria que armonice principios y normas aplicables a cualquier tributo y regule también las administraciones tributarias no hacendarias, y la tendencia a especializar la ley general tributaria sólo para los tributos recaudados por la administración tributaria hacendaria. Es evidente que Costa Rica tiene que definir su preferencia en esta área, para no seguir manteniendo un Código inconsistente y lleno de excepciones.

El criterio del autor es que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios debería sostener su vocación generalista para las administraciones tributarias hacendarias, municipales y otras administraciones tributarias no hacendarias. Esto debería llevar a que la ley orgánica de la agencia nacional de recaudación o el capítulo tributario de la ley orgánica del Ministerio de Hacienda retomaran aquellos aspectos del Código actual reservados a las administraciones tributarias hacendarias, incluyendo el Título III referente a Hechos Ilícitos Tributarios. En cuanto a las municipalidades, el Código Municipal debería desarrollar los hechos ilícitos tributarios de tributos municipales, para ser coherente con la aspiración de que la legislación nacional defina los parámetros generales a los que tiene que sujetarse la potestad tributaria municipal. La alternativa de equiparar y estandarizar todas las facultades legales a los diversos tipos de administración tributaria parece poco viable en el estadio de desarrollo actual de las municipalidades. Por último, a partir de la progresiva eliminación de los tributos nacionales no adscritos a la administración tributaria hacendaria, no habría necesidad de desarrollar otro cuerpo de normas jurídicas para regular esos tributos y las consecuentes administraciones tributarias, como el Instituto de Desarrollo Agrario y el Instituto de Fomento Municipal.

Fortalecimiento de las medidas de acceso a información por suministro:

Una característica que comparten las administraciones tributarias exitosas en el ámbito internacional es el pleno y continuo acceso a la información bancaria y financiera del contribuyente. En Costa Rica esta facultad, condicionada a casos calificados y con previa autorización judicial, sólo se podría consolidar si la Sala Constitucional lo permitiera, flexibilizando su tesis jurisprudencial sobre el artículo 24 de la Constitución y si, además, la administración tributaria implementara mecanismos eficientes, capaces de garantizar a los contribuyentes la absoluta confidencialidad de la información recopilada.

Fortalecimiento del cobro administrativo y focalización del control jurisdiccional:

Hay ocasiones en que la Administración agota el procedimiento determinativo para encontrarse con que el deudor no tiene bienes suficientes para honrar la deuda tributaria. En otras latitudes, el fisco dispone de amplias medidas cautelares y ejerce plenamente la función cobratoria, relegando al Poder Judicial a un rol de control de legalidad a posteriori. Esta es una función importante en una administración tributaria moderna y en Costa Rica, el debate jurídico debería centrarse en el grado de control jurisdiccional, a posteriori o por medio de ciertas excepciones previas a la ejecución del cobro.

De acuerdo con el Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal, el objetivo de la administración tributaria es prescindir completamente del control jurisdiccional, a fin de agilizar el procedimiento de cobro ejecutivo y garantizar el eventual pago de la deuda tributaria con medidas cautelares efectivas.

Es interesante destacar que las discusiones relativas a la tutela jurisdiccional de los cobros ejecutivos en el Poder Judicial han dado lugar al análisis de propuestas para delegarle dicha función a otras entidades debido al congestionamiento que representan los cobros ejecutivos para la estructura administrativa del Poder Judicial.

4.2.2 La sistematización de los derechos del contribuyente

En los últimos años ha habido muchas reformas orientadas a fortalecer las facultades administrativas y recaudatorias del fisco. Sin embargo, en países como España, Canadá y Estados Unidos, también ha habido una fuerte tendencia a implementar una legislación que establezca un conjunto armónico de derechos del contribuyente, bajo la figura del Estatuto de Derechos del Contribuyente o la Carta de Derechos del Contribuyente.

En el sistema tributario costarricense, los derechos y garantías del contribuyente no están formalmente sistematizados y para localizarlos, con frecuencia hay que contrastar las limitaciones con las facultades administrativas del fisco. Por lo tanto, es muy importante que en esta búsqueda del equilibrio y la legitimación del marco jurídico tributario, se establezca un nuevo bloque temático en el CNPT, que incluya el Estatuto de Derechos del Contribuyente.

Este Estatuto es una herramienta válida para consolidar la mentalidad de servicio al cliente en los funcionarios de la administración tributaria. La enunciación de derechos y garantías debe desarrollar aspectos muy significativos y concretos, como el derecho de petición, de pronta resolución, de rendición de cuentas y los mecanismos que garanticen el pleno acceso a la información sobre el marco jurídico tributario para minimizar el riesgo de equivocaciones y maximizar el cumplimiento voluntario.

4.3 Instancias de revisión legal y el fenómeno de litigiosidad tributaria

El sistema tributario debe tener legitimidad ante la sociedad civil y esta legitimidad se prueba en cada uno de sus actos, ya sea una determinación de deuda tributaria, la ejecución de una multa o la formulación de una denuncia por delito penal tributario.

Aún el contribuyente claramente incumplidor tiene la garantía constitucional de un debido proceso, que pasa por la existencia de instancias efectivas e imparciales de revisión de los actos de la administración tributaria. El uso de estas instancias opera también como filtro de control de calidad del sistema tributario, especialmente en los casos de incumplimiento involuntario o por razones de objeción jurídica. El fenómeno de la litigiosidad alude directamente a los órganos administrativos o jurisdiccionales encargados de resolver los litigios y a las causas, frecuencia y resultados del uso de esas instancias de revisión por parte de los contribuyentes y, en algunas ocasiones, por parte de la misma administración tributaria, que invoca los derechos de la hacienda pública para defender sus posiciones técnicas y la recaudación concomitante.

A continuación se ofrece una panorámica de este fenómeno, aunque en cuanto a información estadística de apoyo, sólo se cuenta con algunas muestras representativas de las instancias relevantes. Todavía no se dispone de un modelo integrado de información de gestión jurídica capaz de generar estadísticas sobre el rendimiento final del esfuerzo de la administración tributaria en materia de determinaciones de obligaciones tributarias y sobre la contribución de cada instancia de revisión administrativa y jurisdiccional respecto al control de calidad jurídico de las resoluciones y demás actos administrativos. Este modelo también debería arrojar luz sobre las principales causas de nulidad o ilegalidad en los ajustes de determinaciones o propuestas de aplicación de sanciones. Por último, debería facilitar el monitoreo de los casos penales tributarios y sus incidencias, lo que generaría información valiosa para medir la eficacia y el valor agregado que el elenco de delitos penales tributarios le otorga al sistema tributario y a su función primordial de recaudación.

4.3.1 Valoración de la aplicación de sanciones administrativas

La Ley de Justicia Tributaria (7535) marcó un punto de inflexión en cuanto al régimen sancionador, apostando a que el rigor de las sanciones administrativas y la novedosa amenaza de la pena de prisión por delitos tributarios surtieran un efecto preventivo y ejemplarizante que mejorara los índices de cumplimiento voluntario. Visto en retrospectiva, esta apuesta fue obstaculizada por problemas de diseño legal: por un lado, la desproporcionalidad de las sanciones administrativas (inconstitucionalidad de la multa por falta de presentación de la declaración), y por otro, la inaplicabilidad de los delitos penales tributarios (por el proceso administrativo previo y la posibilidad de extinguir el expediente mediante pago previstos en el antiguo artículo 81 del Código Tributario). Por otra parte, dicha apuesta no rindió réditos suficientes en virtud de la ambigua política sancionatoria de la Dirección General de Tributación. Esta ambigüedad reside en que se le dio prioridad administrativa a la detección de causales generadoras del cierre del establecimiento, en contraste con la escasa atención dedicada al monitoreo de contravenciones penales tributarias y otras causales castigadas con multas pecuniarias.

Esta preferencia por el cierre de negocios se explica por su potencial publicitario y la imagen draconiana de su ejecución, que beneficiaba una campaña agresiva que insistió en incrementar la sensación de riesgo del contribuyente ante eventuales incumplimientos de la ley tributaria. Sin embargo, los datos estadísticos permiten cuestionar sus beneficios a largo plazo.

Según datos del sector penal tributario, de un total de 4.384 asuntos, se han cerrado – a mayo de 1998 – en forma efectiva, 604 negocios y se encuentran pendientes a esa fecha 2.648. Esto significa que apenas un 12.49% de las prevenciones han resultado en cierres efectivos y que alrededor de un 73% se encuentran pendientes por diversas causas. Dado esto, podría afirmarse que luego de tres años de vigencia de la sanción de cierre de negocios, y luego de millones de colones gastados en publicidad, recursos humanos y materiales – que el resultado obtenido ha sido en extremo deficiente. Si a esto añadimos que los negocios cerrados, al no generar actividad económica durante el período de sanción, han dejado igualmente de generar recursos para el fisco, el costo se incrementa aún más (Carazo y Hernández,1999: 155).

Por el contrario, habría que estimar los efectos indirectos del cierre de negocios, en el mejoramiento de los indicadores de cumplimientos de deberes formales y en potenciales incrementos de la recaudación de contribuyentes que no cumplían plenamente con sus obligaciones como recaudadores, a fin de consolidar un análisis costo-beneficio concluyente.

Este inventario de los casos pendientes a mayo de 1998 realizado por Carazo y Hernández (1999) fue modificado por la reforma de la Ley 7900 que entró a regir en octubre de 1999. La funcionalidad y equidad del cierre de negocios queda en entredicho al observar que la gran mayoría de los negocios cerrados eran de nivel medio o pequeño. El contraargumento es que la existencia misma de la medida del cierre es eficazmente preventiva para los negocios de gran tamaño, volumen o rentabilidad. En conclusión, el costo-beneficio del cierre de establecimientos debería verificarse mediante investigaciones con más soporte estadístico y compararlo con la dinámica actual, cuando se han atemperado las causales y la magnitud de las clausuras debido a la reforma de la Ley 7900, que pretendió prevenir eventuales roces constitucionales.

Una de las mayores paradojas en cuanto a la política sancionadora de la administración tributaria, es la regla no escrita que entre el 95 y el 99 "establecía" que las multas administrativas y las contravenciones penales tributarias eran sanciones no prioritarias por su alto riesgo de inconstitucionalidad. Sin defecto de la sana política de desaplicación unilateral de normas que chocan abiertamente con jurisprudencia específica de la Sala Constitucional, la que se debe materializar a través de resoluciones generales o directrices interpretativas, lo lógico es que las sanciones sean aplicadas en forma consuetudinaria, para ponerlas a prueba en las instancias de revisión de los actos administrativos. La actitud correcta del fisco ante una duda razonable de constitucionalidad debe ser, más bien, acelerar la aplicación de la norma para apurar el tránsito hacia un fallo jurisdiccional que legitime o anule la sanción. En contraste, no es lógica la táctica de pretender incrementar la sensación de riesgo blandiendo un texto legal que no se aplica porque tiene defectos potenciales de inconstitucionalidad. Aplicarle la sanción de seis salarios base, a un profesional en contabilidad, por un atraso de pocos días en la presentación de la declaración del Impuesto de Renta con cero impuesto que pagar, fue lo correcto, a fin de acelerar la defunción jurídica de la sanción y adelantar la necesaria reforma de la Ley 7900.

Además, hubo la tendencia (que culminó en la reforma de la Ley 7900) a calibrar las multas administrativas con porcentajes de reducción

acordes con la prontitud conque el contribuyente remedia la situación de incumplimiento. Este mecanismo ha sido útil para incentivar el *arrepentimiento voluntario* de los contribuyentes, lo que armoniza con la pretensión de fortalecer el cumplimiento voluntario.

Con la reforma de la Ley 7900 se atempera el cierre de negocios y surge la nueva sanción estrella, la temible multa del artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; el arrepentimiento voluntario del contribuyente se incentiva mediante el descuento de multas y se dosifica la compleja estructura penal tributaria de 1995. El reto aún pendiente es la definición de la política sancionatoria del fisco en la administración cotidiana de estos instrumentos.

Independientemente de cuántos afinamientos promueva el nuevo Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal en el elenco de sanciones, el éxito en la aplicación de las infracciones administrativas depende del balance entre los criterios de eficiencia y productividad y los principios de objetividad e imparcialidad administrativa en la aplicación de la ley tributaria.

4.3.2 Indicadores de litigiosidad, eficacia y duración en los litigios tributarios

Para la discusión de estos aspectos se recurrió a una muestra estadística de las determinaciones practicadas por la Administración de Grandes Contribuyentes de la Dirección General de Tributación (años 1998, 1999, 2000 y 2001) y a la información estadística del Tribunal Fiscal Administrativo para los años 1998 y 1999.

El análisis de las estadísticas de la Administración de Grandes Contribuyentes permite hacer algunas señalizaciones. Es preciso aclarar que al momento de la confección de la muestra (marzo 2002), había una cantidad importante de ajustes pendientes de definición[22] y que la emisión final de las resoluciones sobre esos casos podría incidir significativamente sobre las tendencias estadísticas que se comentan aquí. Aún así, la muestra es lo suficientemente apta para delinear algunas características del fenómeno de litigiosidad en la etapa administrativa:

22 En los expedientes que todavía están en la etapa de impugnación del traslado de cargos, se deben definir ajustes por 5.270.626.166,43 colones. En los expedientes que se encuentran en la etapa de resolver el Recurso de Revocatoria, el monto pendiente asciende a 9.053.622.779,70 colones. En los que se encuentran en la etapa de apelación en el Tribunal Fiscal Administrativo, el monto asciende a 21.416.384.074,31 colones, de los cuales 7.943.460.411,90 colones corresponden al total de las determinaciones realizadas en el año 2001 que aún no tienen fallos definitivos.

- La instancia de impugnación en contra del traslado de cargos, que se resuelve con la denominada Resolución Determinativa, genera una proporción de montos revocados que asciende al 3.22%

- La instancia de revocatoria, que resuelve el Recurso de Revocatoria en contra de la Resolución Determinativa, genera en la muestra una proporción de montos revocados que asciende al 8.08%.

- La instancia de apelación, a cargo del Tribunal Fiscal Administrativo que resuelve el Recurso de Apelación en contra de la Resolución Determinativa, genera en la muestra una proporción de montos revocados que asciende al 18.11%. Aquí cabe señalar que se percibe una tendencia del Tribunal a emitir más resoluciones confirmatorias en los últimos años: los ajustes de 1998 tuvieron una proporción de montos revocados del 31.56%; en 1999, esta proporción bajó al 15.9%, y en el 2000, al 2.28%. Estas cifras coinciden con la información general de las Sentencias del Tribunal para el año 2000 (que incluye los casos de las demás dependencias): de un total de 554 resoluciones emitidas, sólo 62 generaron montos revocados, lo que representa un 11.19% del total.[23]

En general, estos datos permiten apoyar estadísticamente una suposición empírica tradicional: que la instancia que más ha contribuido al control de calidad jurídico en sede administrativa es el Tribunal Fiscal Administrativo, seguido por la instancia de Revocatoria. Se requeriría un análisis sistemático de la tipología de casos en los que el Tribunal Fiscal Administrativo declara con lugar el Recurso de Apelación presentado por el contribuyente, para poder determinar cuántos de estos fallos corresponden a situaciones que pudieran ser corregidas en las etapas a cargo de la Dirección General de Tributación. Sin embargo, los datos suministrados por el Tribunal ilustran claramente sobre el control de calidad jurídico que aportan al sistema de revisión. A modo de referencia, de un total de 554 resoluciones emitidas durante el año 2000, 223 fueron votos que anularon resoluciones de la Tributación que adolecían de vicios de procedimiento que ocasionarían indefensión a los contribuyentes, las que pudieron evitarse en la instancia anterior. Estas resoluciones anulatorias, más dos votos adicionales de anulaciones parciales,

23 Estas sentencias involucran determinaciones de varios períodos fiscales, los que superan la muestra estadística de Grandes Contribuyentes.

conforman una proporción del 40.61% del total de resoluciones emitidas en el año 2000. Este porcentaje de anulaciones pone en evidencia la necesidad de corregir los procedimientos en las instancias anteriores en la Tributación.

En general, cabe señalar que la gradual modernización de la función normativa en tributación debería propender hacia una reducción progresiva de la cantidad y tipología de estas situaciones anómalas en cuanto a la legalidad de la determinación. La tradicional resistencia a la evacuación de pruebas documentales, técnicas o periciales por parte de la Dirección General de Tributación y sus Administraciones Tributarias Operativas es parte del problema, pues persiste la regla no escrita de encargarle esas funciones al Tribunal Fiscal Administrativo. Este factor también estaría ejerciendo presión en la capacidad de procesamiento del Tribunal, tal y como se demuestra en promedios de duración de los expedientes de Grandes Contribuyentes:

- El plazo promedio de la etapa de impugnación de los traslados de cargos es de 105.5 días (para los expedientes en los que se emitió la resolución determinativa).

- El plazo promedio de la etapa de revocatoria en contra de las resoluciones determinativas es de 104 días (para los expedientes en los que se emitió la resolución que falló sobre el Recurso de Revocatoria).

- El plazo promedio de la etapa de apelación en contra de las resoluciones determinativas es de 383 días (para los expedientes en los que se emitió la resolución que falló sobre el Recurso de Apelación).

Cabría preguntarse qué valor agregado le confiere al sistema tributario el trabajo de las tres instancias de revisión de los actos determinativos, tanto en cuanto a Tributación como en lo que respecta al Tribunal Fiscal Administrativo. En términos de control de calidad jurídica, y garantía de legitimidad del sistema, ese valor agregado resulta innegable cuando se analiza esta muestra estadística, aunque, como ya se mencionó, haya un gran número de casos pendientes de definición, cuyo monto agregado de ajustes asciende al 83.26% de los ajustes propuestos por la Auditoría Fiscal.[24]

---

24 En cifras absolutas, queda pendiente de definición una cartera de ajustes propuestos o determinados que asciende a la suma de 35.740.633.020,44 colones; de este total, hay un monto de 21,416, 384074 31 colones que espera fallo en el Tribunal Fiscal Administrativo. Más del 30% del pendiente corresponde a determinaciones que vienen del año 2001.

En otras palabras, la proporción del monto de los ajustes fallados contra el total propuesto es de sólo un 16.74%; es evidente que a medida que se emitan los fallos restantes, las tendencias estadísticas presentadas sufrirán modificaciones.

Tomando entonces como referencia la muestra de los casos fallados, es posible obtener algunas cifras y porcentajes elocuentes:

Los casos fallados representaban ajustes por un total de 7.187.826.932,78 colones. De este total, se revocó la suma de 4.111.916.228,48 colones, que representa el 57.2% del monto total fallado en cualesquiera de las tres instancias de revisión en sede administrativa. Por lo tanto, de los casos fallados, sólo se han confirmado ajustes por la suma de 3.075.910.704,30 colones, que equivale al 42.79% del total de ajustes fallados en la sede administrativa.

- Esto significa que, en la muestra de los casos fallados, la Auditoría Fiscal de Grandes Contribuyentes determinó potenciales cuentas de impuestos por cobrar que, en el 57.2% de los casos, no se fundamentaban adecuadamente en la legislación tributaria aplicable. Esta proporción, de hecho muy significativa, abre un abanico de posibles hipótesis de explicación cuya demostración científica requeriría un modelo sistemático de estadísticas de gestión jurídica como el sugerido en los acápites anteriores.

Si se consideran las tendencias de gestión de la administración tributaria más recientes, se debe reconocer que las autoridades de la Dirección General de Tributación han dado un auténtico “golpe de timón” en cuanto a fortalecer la función normativa y su interrelación con las diferentes áreas administrativas. Esta aseveración se sustenta en esfuerzos tan importantes como la promulgación de directrices interpretativas, la elaboración de ajustes puntuales a la legislación de acuerdo con las debilidades prácticas detectadas en la labor cotidiana, el abandono de las metas cuantitativas de determinaciones, el fortalecimiento progresivo de las áreas legales en cada administración tributaria Operativa, la virtual consolidación del Digesto Tributario y el establecimiento de un ambicioso programa de capacitación jurídica que no tiene precedentes en la Dirección General de Tributación.

Todos estos esfuerzos, no exentos de obstáculos y limitaciones, han ido atacando las causas de las debilidades endémicas de la administración tributaria que se manifiestan en el fenómeno de litigiosidad. Si estas reformas se consolidan y dan paso a un cambio profundo e irreversible, las estadísticas futuras irán mostrando una

“cosecha” distinta a la de los últimos años, favorecida también por el cambio en el entorno legal en cuanto a intereses tributarios y las multas administrativas con descuentos por *arrepentimiento voluntario*, que desincentivan el litigio innecesario. Entre otros efectos de estas reformas, cabría esperar que el total de regularizaciones voluntarias se incrementara en forma sostenible y que las nulidades procesales disminuyeran sensiblemente, al igual que la proporción relativa de Recursos de Apelación incoados ante el Tribunal Fiscal Administrativo. Este órgano, a su vez, debería atender un menor volumen de asuntos en términos relativos y mejorar gradualmente sus tiempos de respuesta, a partir de un expediente que goce de una instrucción más completa en Tributación.

En general, parecería que lo que ha faltado es atacar la raíz de los problemas que afligen a las instancias de revisión en sede administrativa, en lugar de ceder a la tentación de eliminar algunas de esas instancias. El sistema tributario costarricense necesita mecanismos de control de calidad jurídica eficientes en la etapa administrativa, que coadyuven a fortalecer la legitimidad del sistema ante la sociedad civil.

4.3.3 Indicadores de litigiosidad, eficacia y duración en los litigios judiciales

En cuanto a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, una muestra estadística del período 1997-2001 permite apreciar aspectos relevantes de la intervención de esta instancia en la temática tributaria.

El Tribunal Fiscal Administrativo opera como un filtro de litigiosidad, que lleva a que sólo un número marginal de sus resoluciones sea impugnado mediante el Juicio Especial Tributario. Por ejemplo, en el año 2000, el Tribunal emitió 160 resoluciones confirmatorias de determinaciones y 43 confirmatorias parciales. De un total de 203 juicios potenciales, el Tribunal Superior Contencioso Administrativo sólo recibió 41 Juicios Especiales Tributarios, lo que representa un 20%.

En cuanto a los resultados de los Juicios Especiales Tributarios durante el período de muestra (1997-2001), predominan los casos declarados sin lugar y por lo tanto, favorables a las pretensiones de Hacienda de defender las resoluciones del Tribunal Fiscal Administrativo:

- En 1997 se declararon sin lugar 8 de 10 sentencias emitidas (80%).
- En 1998 se declararon sin lugar las 14 sentencias emitidas (100%).
- En 1999 se declararon sin lugar las 30 sentencias emitidas (100).
- En el 2000 se declararon sin lugar 13 de las 17 sentencias emitidas (76.47%).
- En el 2001 se declararon sin lugar 19 de 21 sentencias emitidas (90.47%).
- En total para toda la muestra, de 92 sentencias emitidas, 84 corresponden a declaratorias de sin lugar para el Juicio Especial Tributario (91.30%).

En cuanto a los juicios de lesividad interpuestos por el Estado en contra de resoluciones del Tribunal Fiscal Administrativo o del Tribunal Aduanero Nacional, el total de la muestra del Tribunal Superior Contencioso arroja la cifra de 13 sentencias emitidas, nueve declaradas con lugar y cuatro sin lugar; los datos indican una clara tendencia a favor del Estado, con una proporción que asciende al 69.23%.

Aunque estos datos estadísticos no están estructurados con base en montos de deudas tributarias, permiten formular la hipótesis de que el Tribunal Superior Contencioso Administrativo tiene un valor agregado limitado en la anulación de resoluciones confirmatorias de determinaciones de tributos y ponen en evidencia la necesidad de una comparación en términos de montos revocados con los resultados de las instancias de sede administrativa para precisar una tendencia más definida de su valor agregado como instancia de revisión.

Por el contrario, los datos relativos a los juicios de lesividad indican una posición preferente y sólida del Estado para impugnar las resoluciones del Tribunal Fiscal Administrativo y el Tribunal Aduanero Nacional que, a criterio del Ministerio de Hacienda, sean lesivas para los intereses de la Hacienda Pública.

Desde otro ángulo, es importante destacar que la cantidad marginal de los juicios especiales tributarios y de lesividad se debe, en cierto grado, a que su tramitación es demasiado lenta. Datos del Tribunal Superior Contencioso estiman que la duración promedio de juicios especiales tributarios iniciados en 1998 es de 25 meses, mientras que

para los casos iniciados en 1999, el promedio alcanza los 27 meses. En general, en los últimos años no se registran períodos de duración promedio inferiores a los dos años, lo que duplica la duración promedio de la etapa de Apelación.

En lo que concierne a la Sala Primera de Casación, la muestra estadística aportada para el período comprendido entre 1990 y 1999, permitió generar los siguientes datos:

De un total de 192 recursos en materia tributaria, 30 fueron declarados con lugar, casándose la resolución venida del Tribunal Superior Contencioso Administrativo. Los recursos exitosos para el contribuyente representaron un porcentaje del 15.62%, lo que permite establecer que las posibilidades de éxito para el contribuyente no marcan una brecha muy grande respecto a la situación estadística relativa a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

La valoración general de las instancias judiciales citadas indica que, más que profundizar en la generación de doctrina tributaria especializada, los jueces se han decantado por un enfoque de Derecho Público general y por otorgarle el beneficio de la duda a la posición jurídica del Estado, tanto en los juicios especiales tributarios como en los juicios de lesividad y en los recursos de casación.

4.3.4 Valoración de la aplicación de delitos penales tributarios

Uno de los ejes esenciales de la Ley de Justicia Tributaria fue el establecimiento de delitos penales tributarios, los que serían juzgados por una jurisdicción especializada, la Jurisdicción Penal Tributaria. En forma paralela, la Ley General de Aduanas creó un elenco de delitos penales aduaneros, pero remitió su conocimiento a la jurisdicción penal común, mientras la Corte Suprema de Justicia resolvía en cuanto a la implementación de la nueva Jurisdicción Penal Tributaria. El Poder Judicial, con base en razones de costo-beneficio y gasto presupuestario, se declaró en contra de organizar esa jurisdicción y en 1996 remitió el conocimiento de los eventuales casos penales tributarios del Título III del CNPT al Tribunal Superior Penal del Segundo Circuito Judicial de Goicoechea.

La prosecución de las causas por delitos penales tributarios se vio recargada por la existencia del artículo 81 (ya derogado), que disponía la necesidad de establecer un procedimiento administrativo previo para confirmar la viabilidad de una denuncia por alguno de los delitos o contravenciones penales tributarias del Título III. Este

procedimiento incluía el conocimiento de un Recurso de Apelación por parte del Tribunal Fiscal Administrativo y una vez confirmada la procedencia de la denuncia, se abría un plazo de *intimación* de 20 días hábiles que permitía al potencial imputado pagar la deuda tributaria y extinguir consecuentemente la acción penal antes de que se formulara la denuncia ante el Ministerio Público. Esta *vía de escape* adicionada a la cláusula penal de *satisfacción integral del daño en beneficio del ofendido* prevista en la legislación procesal penal, conformaban un cuadro de elusión de la acción penal tributaria mediante pago que propició el congelamiento de los planes administrativos orientados a encausar estos delitos. En 1999, la reforma de la Ley 7900 permitió que se derogara dicha cláusula del artículo 81, se eliminara a petición del Poder Judicial la Jurisdicción Penal Tributaria y las contravenciones penales tributarias y se afinara el elenco de delitos penales tributarios, incluyendo la eliminación de los delitos por ocultación o destrucción de información de trascendencia tributaria por parte del sujeto pasivo.

Con estos antecedentes, la historia de los delitos penales tributarios ha sido muy breve. No se han elevado a juicio ni nadie ha sido condenado por ellos, de acuerdo con la información proporcionada por el Ministerio Público. En lo que corresponde a tributos internos, hay algunas investigaciones en curso que no han avanzado al punto de que los procesos lleguen a la etapa de elevación a juicio. Por el contrario, sí ha habido sentencias condenatorias con relación a fraudes vinculados a los certificados de abono tributario, los que fueron canalizados jurídicamente a través del delito penal de estafa, en estos casos, en perjuicio del Estado. Estos precedentes judiciales muestran la tendencia de los jueces penales comunes a eludir la aplicación de los nuevos delitos penales tributarios y priorizar la aplicación de figuras penales comunes como estafa, falsedad ideológica, uso de documento falso, etc.

En síntesis, luego de casi siete años de la proclamada penalización de los ilícitos tributarios y de contar con un elenco de delitos penales tributarios, la combinación de varios factores, como errores de diseño en la legislación (sustancialmente corregidos en 1999), unos jueces penales escépticos respecto a las nuevas figuras delictivas, un Ministerio Público sin especialización en tributos y una administración tributaria carente de funcionarios especializados en la investigación y preparación de causas penales tributarias, ha obstaculizado el fortalecimiento de la sensación de riesgo penal en la mente del contribuyente. Los delitos aduaneros, como se verá más adelante, han tenido mayor seguimiento, pero similares - por no decir inexistentes - resultados.

La noción de especialización en delitos penales tributarios se reaviva con la reciente promulgación de la Ley 8275 de Creación de la Jurisdicción Penal de Hacienda y de la Función Pública, que incluye la instalación de un Juzgado Penal de Hacienda y un Tribunal Penal de Hacienda, encargados de conocer causas por delitos penales tributarios y aduaneros. Sin embargo, hubo una clara transacción entre el Poder Legislativo y el Poder Judicial, al conferírsele discrecionalidad a la Corte Suprema de Justicia para especializar una sección en los tribunales existentes a fin de conocer los asuntos relativos a la jurisdicción penal de hacienda y de la función pública. En otras palabras, queda a discreción del Poder Judicial la forma en que la aspiración a la especialización penal-tributaria se concretice en la práctica.

El nuevo Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal avala la necesidad de contar con una Jurisdicción Penal de Hacienda y dotar a la administración tributaria de la potestad de acusar directamente, sin pasar por el peaje del Ministerio Público adscrito al Poder Judicial. Los planes administrativos de la Tributación se orientan progresivamente hacia el combate técnico-jurídico del fraude fiscal. Una actitud prevaleciente entre algunas de las personas que influyeron en el texto de la Ley de Justicia Tributaria de 1995 era que la transición de un país de bajo cumplimiento tributario a un régimen tributario punitivo debía ser gradual, para permitir que los contribuyentes se acostumbraran a esa nueva condición. Al final, la gradualidad se convirtió en posposición, y el sistema tributario costarricense requiere del uso pleno del elenco de delitos penales tributarios para incentivar el cumplimiento voluntario, si bien con un estricto acatamiento de los principios de objetividad e imparcialidad administrativa en la aplicación de la ley.

4.3.5 Perspectivas de reforma al marco jurídico

Aunque no se dispone de un sistema estadístico que permita hacer una valoración exhaustiva del fenómeno de la litigiosidad tributaria, la muestra mencionada permite demostrar que cada instancia de revisión le aporta un valor agregado al control de legalidad de los actos tributarios y por ende, a la legitimidad del sistema. Sin embargo, la muestra también indica que la duración de los procedimientos es excesiva y esto no es aceptable para el Estado ni para el contribuyente.

Con base en lo expuesto, se mencionan algunas posibles reformas al sistema de revisión de los actos de la administración tributaria que podrían redundar en una mayor eficiencia en la gestión de litigiosidad:

Consolidar un solo Tribunal Fiscal Administrativo que incluya salas especializadas para los temas de valoración aduanera y clasificación arancelaria y sirva como órgano contralor de la legalidad de la administración tributaria hacendaria, en el contexto de reformas legales que minimicen la brecha técnica entre la Ley General de Aduanas y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Regular los procedimientos de gestión jurídica en las tres instancias de revisión en sede administrativa, a fin de garantizar la plena evacuación y análisis de la prueba y modernizar la tramitación con el método de la oralidad, fortaleciendo la calidad de las resoluciones, reduciendo la duración de los expedientes y minimizando la elevación innecesaria de los expedientes a instancias superiores.

Incorporar mecanismos de arbitraje, audiencias de conciliación y facultades de transacción para la administración tributaria y la Procuraduría General de la República, a efectos de descongestionar el sistema de revisión de los actos de la administración tributaria.

Implementar la derogada Jurisdicción Penal de Hacienda, como instrumento para una aplicación especializada, técnica y objetiva del elenco de delitos penales tributarios y aduaneros en el Poder Judicial. La Corte Suprema de Justicia está facultada para crear los despachos correspondientes cuando exista un potencial suficiente de casos enviados por la administración tributaria.

4.4 Conclusiones y recomendaciones sobre la legislación aplicable

4.4.1 Conclusiones

La legislación aplicable a la tributación interna comprende la interacción de la ley de cada tributo y del Código de Normas y Procedimientos Tributarios como Ley General. El Código vigente al día de hoy ofrece facultades y procedimientos aptos para cumplir eficientemente los objetivos recaudatorios, con algunos defectos puntuales pero importantes, como las limitaciones para el cobro ejecutivo. Por lo tanto, los planteamientos de reformas del Código pretenden afinar y fortalecer la estructura jurídica vigente en pro de la recaudación. El interés por codificar el Estatuto de los Derechos del Contribuyente obedece a una preocupación por alcanzar un equilibrio entre la eficiencia recaudatoria y la *satisfacción del cliente*, pues de otra manera se podría dañar la legitimidad del sistema y los índices de cumplimiento voluntario. En cuanto a su cobertura, el Código debe reconfirmar su vocación generalista y referir las disposiciones exclusivas de la administración tributaria hacendaria a su Ley Orgánica, buscando la mayor homologación posible con la legislación aduanera vigente.

En cuanto al Marco Jurídico de los principales tributos nacionales, hay una serie de inconsistencias en la forma como se plasmó en cada ley un determinado diseño, en relación con los lineamientos de la política tributaria. La existencia de un Impuesto de Utilidades que se basa en Renta Producto con cuñas de Renta Ingreso, un Impuesto al Valor Agregado que restringe los créditos fiscales y un Impuesto Único sobre rubros tan diversos como salarios, pensiones y dietas evidencian la necesidad de contar con leyes que respondan a ciertos parámetros y no generen ambigüedades y contradicciones que aumenten innecesariamente los índices de litigiosidad. En otras palabras, la trascripción jurídica de un impuesto debe respetar la formulación de la política tributaria a fin de evitar incoherencias que incidan negativamente en el cumplimiento voluntario y en el potencial recaudatorio.

Por otra parte, la existencia de numerosos impuestos menores complica el marco jurídico tributario, ya que hay administraciones tributarias no Hacendarias que tienen normas regulatorias distintas a las previstas por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Por esto, un avance en la simplificación de la estructura tributaria redundaría en una mayor claridad del marco jurídico.

El análisis del tema de la litigiosidad indica que el sistema de instancias de revisión en etapa administrativa y judicial cumple con los objetivos de filtrar las actuaciones administrativas ilegales y ser un control de la calidad jurídica del sistema tributario y por ende garantizar su legitimidad. Sin embargo, la justicia se imparte dentro de plazos demasiado extensos, sobre todo en el Tribunal Fiscal Administrativo y el Tribunal Superior Contencioso Administrativo y esto debe afrontarse desde sus causas. En el caso del Tribunal Fiscal, el problema de los plazos extensos está muy relacionado con las prácticas de tramitación de expedientes por parte de la Dirección General de Tributación, ya que se tiende a trasladar el análisis de pruebas a la instancia del Tribunal Fiscal Administrativo y existe cierta propensión a las nulidades de procedimiento.

4.4.2 Recomendaciones

Se debe llevar a cabo una reforma integral del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en armonía con una nueva ley orgánica del Ministerio de Hacienda o de la agencia nacional de recaudación tributaria. A la vez, se debe adaptar la Ley General de Aduanas, salvo en los aspectos que requieren normas de especialización técnica. Este proceso de reforma debe orientarse a fortalecer la eficacia recaudatoria y a armonizarla con la codificación del Estatuto de Derechos del Contribuyente.

En cuanto a la regulación normativa de los tributos, debería ponderarse la consolidación de una ley de tributos nacionales, a fin de fortalecer el ordenamiento y superar la dispersión normativa imperante. Adicionalmente, es imprescindible consolidar un modelo coherente de imposición sobre la venta y que consolide un impuesto al valor agregado que supere la versión parcial y contradictoria vigente.

Para poder medir con exactitud la dimensión del fenómeno de litigiosidad, es imperioso contar con un *modelo integrado de información de gestión jurídica*, capaz de generar estadísticas sobre la productividad y el rendimiento de las fiscalizaciones y determinaciones tributarias, la contribución de cada instancia de revisión, la tipología de las causas de nulidad e ilegalidad de las actuaciones administrativas y el valor agregado que el elenco de delitos tributarios le otorga al sistema.

De acuerdo con lo expuesto sobre la necesaria homologación e integración de las áreas tributaria y aduanera, y el mejoramiento de la eficiencia en las instancias de revisión, se considera prioritario debatir la opción de consolidar un Tribunal Fiscal Administrativo único, que incluya salas especializadas en materia aduanera[25], lo que permitirá dar uniformidad a la jurisprudencia administrativa y al mismo tiempo, facilitar el proceso de homologación de la legislación tributaria general y alcanzar una mayor productividad y calidad jurídica en esta instancia de agotamiento de la vía administrativa.

5. ANÁLISIS DEL MARCO JURÍDICO ADUANERO

5.1 Importancia de las funciones aduaneras

En Costa Rica, las funciones que cumplen actualmente las aduanas tienen una gran importancia estratégica para el país por varias razones. En primer lugar, pese a los procesos de desgravación arancelaria, producto de las obligaciones asumidas por el país ante la Organización Mundial de Comercio y otros compromisos internacionales, como el Tratado de Libre Comercio Costa Rica-México, las aduanas siguen aportando aproximadamente el cuarenta por ciento del total de la recaudación tributaria.

25 Debe tenerse en cuenta que el área aduanera toca también aspectos técnicos ligados al comercio exterior

En segundo lugar, las aduanas protegen la producción nacional, mediante la verificación del valor declarado de las mercancías (valor en aduanas) o las normas de origen, en el caso de los productos que gozan de un arancel preferencial por ser centroamericanos o provenir de México, Chile o República Dominicana, países con los que el país tiene tratados de integración o de libre comercio vigentes. Además, hay otras funciones, asociadas a los temas de protección al consumidor, medidas fitosanitarias, protección de la fauna y del medio ambiente, normas de propiedad intelectual y recopilación de datos sobre el comercio exterior.

Las funciones de las aduanas son complejas y pueden ser visualizadas desde diversas ópticas; las aduanas no son únicamente oficinas tributarias. Sin embargo, esta sección se centrará en los temas relacionados con la recaudación y la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

5.1.1 Tránsito hacia un nuevo modelo aduanero

Las funciones aduaneras y la forma en que se ejercen responden a los paradigmas vigentes en el entorno económico del país o de un grupo de países, en una región integrada económicamente. En este contexto, se puede hablar de dos modelos de aduanas: el de la aduana tradicional y el de la aduana moderna. En Centroamérica, desde los años sesenta, época del surgimiento de la integración económica, imperaba el concepto de aduana tradicional; pero en los últimos años se ha desarrollado el de aduana moderna, que aún no ha alcanzado su plena consolidación.

La aduana tradicional versus la aduana moderna:

Detrás del modelo aduanero tradicional hay un modelo económico que desincentiva las importaciones, estableciendo una serie de barreras arancelarias y no arancelarias: los aranceles son altos y los procedimientos aduaneros aplicados en frontera son engorrosos y poco transparentes.

Para el usuario, ya sea importador o exportador, el modelo tradicional implica someterse al arbitrio del funcionario aduanero, que tiene la potestad de retrasar cuanto quiera la operación mediante un extenso trámite de papeleo, con copias, sellos y una revisión interna que se alarga durante varios días. Estas condiciones resultan ideales para que el usuario o sus representantes intenten agilizar el paso por la aduana recurriendo a sobornos u otros mecanismos ilegales.

En ese ambiente la impunidad es la norma, porque si bien en teoría el funcionario aduanero debe responder ante el fisco, por ejemplo, por determinar mal los tributos aduaneros, lo cierto es que una vez que los importadores o exportadores obtienen la autorización para el despacho de sus mercancías, la probabilidad de pasar por un control a posteriori para confirmar la veracidad de lo declarado ante la aduana es muy baja, dadas las restricciones legales y la relevancia que se le otorga en este modelo al control en frontera.

Ese estado de cosas facilita el uso de contactos o mecanismos ilegales para aligerar el paso de las mercancías o reducir los tributos. Normalmente quienes pierden son el fisco y los funcionarios y usuarios que intentan respetar los procedimientos legales.

En el modelo de aduana tradicional, los procedimientos son complejos, inflexibles y rígidos, se hacen en forma manual y se apoyan en controles de frontera, como el tradicional aforo aduanero. Muchas veces, las responsabilidades de quienes participan en la gestión aduanera se diluyen entre varios sujetos y la aplicación de sanciones resulta engorrosa.

El concepto de aduana moderna se ha venido configurando en el ámbito mundial desde hace varias décadas. La presión por el cambio se debió, en gran parte, al aumento en el intercambio comercial, la aparición de diferentes modalidades de transporte de mercancías (uso generalizado del contenedor, entregas puerta a puerta), el uso intensivo de la tecnología de la información, la apertura de los mercados y, en general, al proceso de globalización que exigió a las aduanas trabajar con mayor rapidez y transparencia. En forma paralela, en el interior de los países, creció la presión por mejorar la forma en que se organizaba el Estado para hacer cumplir las funciones aduaneras, incrementando su capacidad de gestión tributaria y de garante del cumplimiento de la ley.

Desde el punto de vista de la recaudación tributaria, una aduana moderna eficiente tiene la capacidad de ejercer controles inteligentes sobre los sujetos que intervienen en el proceso y sobre las transacciones aduaneras mismas, antes del arribo de las mercancías, durante su despacho y con posterioridad, mediante la fiscalización a posteriori; esto le permite establecer procedimientos aduaneros ágiles con menor riesgo fiscal. La presión no está en recaudar más de lo que legalmente corresponde, sino en hacerlo eficientemente, prestando atención al adecuado control aduanero. En todo caso, la aduana moderna actúa en un ambiente normativo que establece claramente las responsabilidades de los sujetos públicos y privados y dispone de un régimen sancionatorio adecuado, lo que eleva los niveles de cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Una de las principales características de la aduana moderna es la implementación de un procedimiento de declaración aduanera basado en la autodeterminación de las obligaciones. La autodeterminación es una modalidad para el trámite de importaciones y exportaciones, que se caracteriza porque los interesados, con la asesoría de un agente aduanero, determinan y cumplen por ellos mismos sus obligaciones tributarias y no tributarias.

Junto a la autodeterminación, se propicia un esquema en donde la autoridad aduanera lleva a cabo acciones de control inteligente en frontera, basadas en criterios de riesgo y actividades de fiscalización posteriores al despacho de las mercancías, para comprobar la veracidad de lo declarado y, eventualmente, cobrar los tributos que no se pagaron y denunciar las infracciones.

Aunque hace mucho se viene hablando en Costa Rica de la aduana del futuro o aduana de comercio exterior o aduana moderna, en contraposición a la aduana tradicional, las principales iniciativas en materia de legislación aduanera se empezaron a concretar en la década de los noventa.

A comienzos de esa década, las aduanas del país enfrentaban una serie de problemas tales que se debió afrontar el reto, pospuesto durante mucho tiempo, de emprender una reforma integral. Uno de esos problemas era una legislación aduanera obsoleta, constituida por el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento (CAUCA y RECAUCA), vigentes desde los años 60, y una serie de leyes y reglamentos que habían ido surgiendo alrededor de esa normativa. En el ámbito mundial, las aduanas estaban sufriendo grandes transformaciones y cambiando su paradigma y el país no podía quedarse atrás, en ese momento, Costa Rica tenía un liderazgo regional apreciable en el tema de la apertura comercial y en lo interno, se enfrentaba a un problema fiscal que adquiría prioridad nacional y exigía una eficiencia mucho mayor en el desempeño de las aduanas. Fue en ese contexto que se redactó y aprobó la Ley General de Aduanas, vigente desde julio de 1996.

Algunos hechos relevantes posteriores a la entrada en vigencia de la Ley General de Aduanas fueron: la aparición de un verdadero código uniforme en la Unión Europea, la nueva versión de la Convención sobre Simplificación y Armonización de los Procedimientos Aduaneros, el Convenio de Kyoto (2000), patrocinado por la Organización Mundial de Aduanas, y, en el ámbito centroamericano, la negociación y aprobación de un nuevo CAUCA, llamado CAUCA III.

La nueva versión del Convenio de Kyoto explicita las bases de una aduana moderna: el establecimiento de procedimientos uniformes y simplificados, el desarrollo continuo de las técnicas de control aduaneros, la maximización del uso de la tecnología de la información y la asociación entre las aduanas y el sector comercial.

Otra modificación importante, en materia aduanera, que tiene relación con el ámbito de la organización administrativa, es la tendencia a unir dos órganos que tradicionalmente han ejercido sus funciones en forma separada: las oficinas de tributos internos y las oficinas aduaneras. En países tan cercanos como Honduras, Guatemala y El Salvador, se han establecido superintendencias, direcciones generales u otras oficinas, que buscan una mayor eficiencia, mediante la unión administrativa de estos dos órganos y la flexibilización de sus operaciones administrativas.

Por último, otra tendencia de gran importancia es la de hacer pública la mayor cantidad de información posible sobre la normativa aduanera aplicable, e incluso brindar acceso a la información sobre el contenido de las declaraciones aduaneras presentadas y tramitadas ante las aduanas mediante la internet.

El Programa de Modernización Aduanera (1991-1997)

El último gran esfuerzo realizado, en el país, para reformar la administración aduanera tuvo lugar entre 1991 y 1997, durante las administraciones Calderón Fournier y Figueres Olsen, y se denominó Programa de Modernización Aduanera (PMA). Este Programa pretendía transformar el Servicio Nacional de Aduanas en un ente dinámico y profesional que respondiera a las nuevas necesidades del comercio internacional, asegurando la agilidad y la flexibilidad en el flujo de mercancías y garantizando, a la vez, un control eficiente por parte del Estado (Ministerio de Hacienda, 1992: 14)

El PMA tenía tres objetivos básicos: aumentar la agilidad y eficiencia del servicio aduanero, incrementar la recaudación tributaria y el control fiscal y establecer la generación oportuna de estadísticas tributarias y de comercio internacional. Esos objetivos debían cumplirse procurando que el servicio aduanero imprimiera mayor agilidad en los despachos sin menoscabo de sus tareas de control, tal y como se exigía de todas las aduanas bajo el nuevo paradigma.

El componente de legislación aduanera, del PMA, procuró establecer un marco normativo flexible que le permitiera al servicio aduanero una rápida adaptación a su entorno y le proporcionara reglas claras y transparentes, que fijaran las *posibilidades, deberes y obligaciones*

de cada sujeto público y privado, retomando conceptos que a nivel internacional han sido efectivos para los países que los han adoptado (Ministerio de Hacienda, 1994:9). El principal producto de este componente fue la aprobación de la Ley General de Aduanas y de su Reglamento, en 1995.

En 1997 se iniciaron diferentes acciones, con la finalidad de establecer las disposiciones legales y preparar los recursos humanos y administrativos necesarios para aplicar el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la Organización Mundial de Comercio, a partir del 2000. Ese mismo año comenzó un proceso regional tendiente a modificar el CAUCA II y sustituirlo por un nuevo código, congruente con el modelo aduanero moderno, el Proyecto CAUCA III. Este proyecto fue aprobado por los directores de aduanas de Centroamérica, reunidos como Comité Aduanero en mayo de 1997, pero aún no ha sido ratificado por los congresos de los países.

Acciones en el área aduanera durante el período 1998-2001

El PMA terminó oficialmente en 1997 y desde entonces no ha surgido un esquema similar, pero el Ministerio de Hacienda y la Dirección General de Aduanas han dado continuidad a varias acciones del Programa, como parte de sus funciones regulares.

En el área normativa, la nueva administración continuó impulsando la aprobación del CAUCA III, el que no ha sido ratificado por la Asamblea Legislativa, en parte por la lucha que han dado en su contra los agentes aduaneros.

También se logró la aprobación de la normativa necesaria para implementar el Acuerdo sobre Valoración Aduanera, de la Organización Mundial de Comercio, y se introdujeron algunas modificaciones en el Reglamento de la Ley General de Aduanas.

En el área normativa, el hecho más relevante es la iniciativa para la modificación de la Ley General de Aduanas. Este proyecto (Proyecto Legislativo 14340) pasó a la Comisión de Asuntos Hacendarios de la Asamblea Legislativa, que emitió dictamen afirmativo de mayoría en setiembre del 2001. La iniciativa mantiene básicamente la estructura de la Ley, pero corrige algunos vacíos, incongruencias o insuficiencias; su objetivo es incrementar las facultades de control de las autoridades aduaneras y las sanciones por infracciones administrativas y delitos. El proyecto ha sido adversado por parte del sector privado, usuario del servicio de aduanas, que considera que no representa un valor agregado importante para mejorar el sistema.[26]

26 Informe de representantes del Sector Privado en comisión mixta: comentarios y sugerencias al proyecto de Ley 14340, 28 de octubre de 2001.

A favor del proyecto se puede señalar que viene a mejorar la Ley General de Aduanas sin variar su esencia o filosofía. En contra, podría argumentarse que es insuficiente en el sentido de que pudo haberse enriquecido más de la experiencia de los últimos cinco años y plantear mejoras más profundas, no sólo en materia de control sino de mecanismos administrativos para lograr procedimientos aduaneros más ágiles y transparentes. Por otra parte, algunos de los defectos de la Ley General de Aduanas, que se señalan en este documento, hasta el momento no han sido incorporados al proyecto.

5.2 Principal normativa aduanera

De toda la normativa que regula el comercio exterior, en este capítulo, sólo se discutirá la que le asigna directamente una competencia al Servicio Nacional Aduanero, dejando de lado las normas sobre competencias administrativas, permisos, autorizaciones o inspecciones de mercancías a cargo de otras autoridades, como las de salud o agrícolas.

5.2.1 Normas centroamericanas e internacionales

Algunas de las normas del régimen aduanero vigente, en Costa Rica, se han originado en regulaciones derivadas del proceso de integración centroamericana y han sido negociadas con otros países de la región. A continuación se mencionan las principales.

Tratado General de Integración Económica Centroamericana:

En 1960, el Tratado General de Integración Económica Centroamericana dispuso la creación de una normativa aduanera uniforme para toda la región. Casi de inmediato se aprobaron el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, conocido como CAUCA, y su reglamento, el RECAUCA; estas normas se convirtieron en la principal legislación aduanera de la región.

Varias décadas después, en 1985, se suscribió el Convenio al Régimen Aduanero y Arancelario Centroamericano, aprobado en Costa Rica por la Ley 6986. El Régimen Aduanero y Arancelario Centroamericano lo conforman el Arancel Centroamericano de Importación, la legislación centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías y su Reglamento, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento, más las decisiones y disposiciones arancelarias y aduaneras que se deriven del Convenio.

En 1993, el Protocolo del Tratado General de Integración Económica Centroamericana (Protocolo de Guatemala) estableció el compromiso de los países de *constituir una unión aduanera entre sus territorios, con el propósito de dar libertad de tránsito a las mercancías, independientemente del origen de estas, previa nacionalización en alguno de los estados miembros, de los productos procedentes de terceros países. Dicha unión aduanera se alcanzará de manera gradual y progresiva, sobre la base de programas que se establecerán al efecto, aprobados por consenso*. En otras palabras, el Protocolo pretende que una vez que las mercancías ingresen por un puerto de cualquier país miembro de la unión aduanera y paguen los tributos de importación, puedan circular libremente hacia cualquier país miembro, sin pasar por otro control aduanero. Este acuerdo inició el fortalecimiento del proceso de unión aduanera en Centroamérica, el cual ha sido llevado a cabo con más ánimo y resultados concretos por Guatemala y El Salvador, con la participación de Honduras y Nicaragua. Costa Rica apenas está oficializando su compromiso de formar parte de la unión aduanera a fines del 2003.

La nomenclatura arancelaria y el arancel aduanero

Según el Convenio al Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, el Arancel Centroamericano de Importación es el instrumento regulador que contiene la clasificación oficial de las mercancías susceptibles de ser importadas al territorio de los estados contratantes, así como los derechos de importación y las normas que regulan la ejecución de sus disposiciones.

El sistema de clasificación arancelaria anterior era la Nomenclatura Arancelaria Uniforme Centroamericana II (NAUCA II), que fue modificada mediante un protocolo aprobado por Costa Rica (Ley 7346 del 7 de junio de 1993) que autorizó la entrada en vigencia del Sistema Arancelario Centroamericano (SAC), basado en la nomenclatura del Sistema Armonizado (SA) aceptada internacionalmente.

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA)

En 1963, los gobiernos de Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica suscribieron el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), aprobado por Costa Rica mediante la Ley 3421 de 6 de octubre de 1964. En 1965 se aprobó el Reglamento correspondiente (RECAUCA), ratificado en Costa Rica por el Decreto Ejecutivo H-15 de 7 de mayo de 1966.

El Convenio al Régimen Aduanero y Arancelario Centroamericano dispuso la redacción de nuevas versiones del CAUCA y el RECAUCA,

en aras de modernizarlos. Pese a que ambos instrumentos normativos debían ser acordados multilateralmente antes del 1° de octubre de 1985, no fue sino hasta el 7 de enero de 1993 que se suscribió el Protocolo de Modificación del Código Aduanero Uniforme Centroamericano del Tratado General de Integración Económica (CAUCA II). Este se aprobó en Costa Rica por Ley 7485 de 6 de abril de 1995 y entró a regir en julio de 1996, sustituyendo al primer CAUCA. Posteriormente, se comenzó a redactar el nuevo reglamento del CAUCA, cuyo texto fue aprobado por los directores de aduanas de los países centroamericanos, pero ha encontrado oposición en Costa Rica.

En la década de los sesenta, el primer CAUCA y su Reglamento (RECAUCA) regulaban en forma pormenorizada la organización administrativa del servicio aduanero, incluyendo las aduanas, las operaciones de llegada y salida de vehículos, la descarga, recepción y depósito de mercancías, las pólizas aduaneras, los procedimientos de despacho y de retiro, las operaciones de exportación y reexportación, las prendas aduaneras, los almacenes generales de depósito, los agentes, las subastas, el abandono, los reclamos y los recursos aduaneros. Ambas normativas recopilaron los procedimientos aduaneros tradicionales, propios de la época en que fueron concebidas y congruentes con un sistema económico de sustitución de mercancías, en un entorno que desestimulaba el comercio exterior fuera de la región.

El CAUCA II, vigente a partir de 1996, no contiene disposiciones tan pormenorizadas. Aunque básicamente regula los mismos tópicos, lo hace en forma somera y a menudo remite a la legislación de los países; con esto, abrió la posibilidad de aplicar procedimientos aduaneros novedosos e introducir la informatización de los procedimientos.

En síntesis, podría decirse que desde el punto de vista de un modelo aduanero, entre el CAUCA I y el CAUCA II no hay diferencias sustanciales, y que el segundo es un mal resumen del primero. El principal efecto del CAUCA II en Costa Rica, fue permitir que el país regulara los aspectos aduaneros que más le interesaban, lo que hubiera sido imposible en el marco del CAUCA I.

A comienzos de 1998, se comenzó a redactar un nuevo CAUCA, Segundo Protocolo de Modificación al Código Aduanero Uniforme Centroamericano, conocido como CAUCA III. La negociación comenzó ese mismo año y fue aprobado por las diferentes instancias regionales, hasta su aprobación por el Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO), en setiembre del 2000. Sin

embargo, representantes de los agentes aduaneros de El Salvador interpusieron una acción ante la Corte Centroamericana de Justicia, que finalmente anuló la resolución del COMIECO por no tener facultades para haberla dictado.[27] Actualmente, no se tiene claro el destino final del proyecto, que podría ser reconsiderado por los órganos comunitarios competentes para subsanar el "vicio" señalado por la Corte.

Respecto a la modernización de las aduanas, lo novedoso del proyecto CAUCA III es que incorpora algunos elementos estratégicos:

- Autodeterminación

  Se introduce la obligación de los declarantes de autodeterminar sus obligaciones aduaneras. Con el CAUCA II, queda a criterio del agente aduanero si autodetermina o si presenta la declaración para que la aduana haga la determinación.

- Aplicación de criterios selectivos y aleatorios de control aduanero

  Se explicita la aplicación de criterios de selectividad y aleatoriedad definidos por el servicio aduanero para escoger las declaraciones que deben verificarse antes de autorizar el despacho de la mercancía. En el CAUCA II la aplicación de estos criterios se considera una excepción.

- Control a posteriori de las declaraciones aduaneras

  Permite el control posterior de las declaraciones autorizadas por la aduana para determinar su veracidad, en un plazo que debe determinar la legislación nacional. El CAUCA II apenas menciona la posibilidad de ejercer este control.

- Auxiliares de la función pública aduanera

  Establece para los agentes, transportistas y depositarios aduaneros la categoría de auxiliares de la función pública aduanera y prevé un régimen de responsabilidades que debe ser desarrollado por la legislación nacional. Esto abre la posibilidad de darle participación activa a diferentes sectores privados que son usuarios habituales del servicio. El CAUCA II sólo otorga esa condición a los agentes de aduana y mantiene un esquema cerrado.

- Uso obligatorio e intensivo de la tecnología de la información

27 Resolución de la Corte Centroamericana de Justicia del 25 de octubre del 2001.

Obliga al servicio aduanero y a sus usuarios a utilizar intensivamente la tecnología de la información. Este aspecto ni siquiera se menciona en el CAUCA II y por lo tanto ni se exige, ni se le adjudica el lugar que debe tener en un modelo aduanero moderno.

Normativa reguladora del valor aduanero

En la región centroamericana, el valor en aduanas de las mercancías importadas estaba regulado hasta hace poco por el Convenio Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías y por su Reglamento, aprobados por Costa Rica (ley 7005 y decreto 16791-MEC-H) en 1985.

En 1994, con la firma del acta en que se incorporan los resultados de la Ronda de Uruguay de Negociaciones Comerciales Internacionales, aprobada mediante Ley 7475 del 24 de diciembre de 1994, el país se comprometió a poner en vigencia el Acuerdo para la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (en adelante Acuerdo sobre Valoración Aduanera), a partir del 1º de enero del 2000.

En Costa Rica, la Ley 7984 de febrero del 2000 aprobó la derogatoria de la legislación centroamericana sobre el valor Aduanero de las mercancías, para poder cumplir lo acordado en la Organización Mundial de Comercio. Sin embargo, no fue sino a partir de la publicación de la Ley 8013 de agosto del 2000, que comenzó la aplicación efectiva del acuerdo sobre valoración aduanera en el país.

Básicamente, la valoración de las mercancías está regulada por el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la Organización Mundial de Aduanas, pero también hay normas sobre el tema en la Ley General de Aduanas, en su Reglamento y en algunas disposiciones administrativas emitidas por la Dirección General de Aduanas. El Acuerdo redefine la base imponible de los derechos arancelarios a la importación regulada por la legislación centroamericana sobre el valor aduanero de las mercancías e incide en la determinación de parte de la base imponible en aduana del Impuesto General sobre las Ventas y del Impuesto Selectivo de Consumo.

En la importación de vehículos nuevos y usados, incluyendo motocicletas y excluyendo algunos automotores como cabezales, autobuses y maquinaria pesada, hay una excepción a la aplicación del Acuerdo a los impuestos internos. Para esas importaciones, el Poder Ejecutivo eliminó los Derechos Arancelarios a la Importación, salvo para algunos microbuses y pickups y los gravó únicamente con

el Impuesto Selectivo de Consumo, el Impuesto de Ventas y el Impuesto del 1% sobre el Valor Aduanero. De acuerdo con la tesis del Ministerio de Hacienda, en esos casos no se aplica el Acuerdo y la base imponible se regula mediante Decreto Ejecutivo.

El Acuerdo de Valoración establece seis métodos para determinar el valor en aduanas de las mercancías importadas, los cuales se aplican respetando el siguiente orden: el valor de transacción de las mercancías que se valoran; el valor de transacción establecido en el mismo momento o en uno cercano, para mercancías idénticas; el valor de transacción fijado en el mismo momento o en uno aproximado para mercancías similares; el precio de venta en el país de importación de las mercancías importadas o de mercancías idénticas o similares menos ciertas deducciones (procedimiento sustractivo); el precio reconstruido a partir del costo de los materiales, la fabricación, los beneficios y gastos generales, y el transporte, que es el método basado en el costo de producción o del valor reconstruido. El último recurso consiste en la aplicación flexible de los métodos anteriores cuando no se puede definir el valor aduanero a partir de la aplicación de uno de ellos.[28] Los cinco procedimientos últimos se consideran métodos secundarios y sólo se puede recurrir a ellos si se descarta la aplicación del valor de transacción de las mercancías que se valoran.

Otras normas derivadas de la integración centroamericana

Otros aspectos que han sido objeto de regulación, en el ámbito centroamericano, son las reglas de origen para mercancías de la región, los procedimientos de verificación del cumplimiento de esas reglas por parte de las autoridades administrativas y el tránsito regional de mercancias.

5.2.2 Normas nacionales

La principal normativa nacional en materia aduanera es la Ley General de Aduanas (Ley 7557 del 20 de octubre de 1995) y su Reglamento (Decreto 25270-H del 14 de junio de 1996), que rigen desde el 1° de julio de 1996.

Hay otras normas nacionales que regulan los procedimientos de despacho y diferentes tratamientos tributarios y aduaneros para las

28 El valor de transacción es el precio realmente pagado por las mercancías cuando estas se venden para exportación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 del Acuerdo, siempre que concurran determinadas circunstancias.

mercancías; entre otras, cabe citar la Ley de Zonas Francas (Ley 7210 del 23 de noviembre de 1990) y sus reformas y la Ley de Creación del Depósito Libre Comercial de Golfito y su Reglamento.

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios y la Ley General de la Administración Pública son de aplicación supletoria, por disposiciones expresas de los artículos 192 y 272 de la Ley General de Aduanas.

5.3 Análisis de la Ley General de Aduanas (LGA)

5.3.1 Principales modificaciones introducidas por la LGA

El Programa de Modernización Aduanera y el diseño de la Ley General de Aduanas estuvieron muy influidos por las tendencias mundiales en materia de modernización de aduanas, como el considerar que un principio básico de la aduana moderna es buscar el equilibrio entre una administración adaptada a las necesidades de los sectores empresariales y cuidadosa del cumplimiento de la ley.

En la Ley General de Aduanas se plasmó ese interés por mantener un equilibrio entre procedimientos ágiles y un control aduanero adecuado y se estableció que la normativa debía ser congruente con el entorno que definen los compromisos internacionales suscritos por el país. A continuación se presentan algunos aspectos claves de la Ley que representan novedades de forma o de procedimiento con respecto al CAUCA I.

Organización y facultades para el ejercicio del control aduanero

La Ley General de Aduanas introdujo disposiciones legales que permiten darle al servicio aduanero una organización administrativa interna con la flexibilidad que le otorga la potestad reglamentaria. Por primera vez se formalizó el concepto de sistema aduanero, en el que convergen oficinas públicas y entidades privadas con responsabilidades y funciones que se interconectan y se concibió un ambiente donde se utiliza intensivamente la tecnología informática.

Organización administrativa. La LGA establece las competencias del servicio aduanero en términos generales, sin indicar a qué oficina le corresponde ejercerlas, con algunas excepciones. En primer lugar, mantiene el esquema que le impone el CAUCA II, centrado en una Dirección General de Aduanas, con oficinas con competencia regional conocidas como aduanas. En segundo lugar, crea el Órgano Nacional de Valoración y Verificación Aduanera, no tanto por razones técnicas, sino como respuesta política a las denuncias sobre sub-facturación.

En tercer lugar, crea el Tribunal Aduanero Nacional, como órgano que conoce en última instancia los recursos administrativos.

Los auxiliares de la función pública aduanera. Otra de las innovaciones de la Ley General de Aduanas fue establecer un Sistema Aduanero Nacional compuesto por el servicio aduanero, órgano público, y los sujetos de derecho privado que interactúan con ese servicio, que denominó auxiliares de la función pública aduanera. En esa forma, se implementa la participación coordinada del sector público y privado, como parte de un mismo sistema en el que tienen papeles específicos, pero interdependientes.

De acuerdo con esa ley, son auxiliares de la función pública aduanera las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que habitualmente efectúan operaciones de carácter aduanero, en nombre propio o en representación de terceros, ante el Servicio Nacional de Aduanas. Deben cumplir con ciertos requisitos, entre ellos, estar registrados ante el Servicio, y están sujetos a una serie de obligaciones.

La Ley General de Aduanas y su Reglamento consideran auxiliares de la función pública aduanera a quienes – en forma individual o como empresa - desempeñan las siguientes funciones: agente aduanero, transportista aduanero, consolidador de carga internacional, depositario aduanero, empresas acogidas a la modalidad de despacho domiciliario industrial, empresas de zona franca, de perfeccionamiento activo y de entrega rápida, empresas administradoras de tiendas libres de impuestos, entidades públicas que efectúan despachos directos, estacionamientos transitorios, terminales de carga y consignatarios bajo la modalidad de despacho domiciliario comercial.

Facultades de la autoridad aduanera y ejercicio del control.
La Ley General de Aduanas concentra en una sola norma las atribuciones del servicio aduanero que antes no existían, no quedaban claras o se encontraban dispersas en otras normas, como la legislación tributaria. Es importante destacar las atribuciones relativas al requerimiento de información de trascendencia tributaria o aduanera a los sujetos pasivos y terceros, porque son la base para el ejercicio de una adecuada fiscalización de las declaraciones aduaneras con posterioridad al despacho de las mercancías, tema fundamental en la valoración aduanera y la verificación del origen, para efectos de la aplicación de preferencias arancelarias.

Además, la LGA establece que el servicio aduanero ejercerá el control aduanero en tres etapas: inmediato, a posteriori y permanente. El primero es el que se ejerce sobre las mercancías desde su ingreso al territorio aduanero o desde que se presentan ante la aduana para su

salida y hasta que se autoriza su retiro. El segundo se ejerce en un plazo de cuatro años con respecto de las operaciones aduaneras, los actos derivados de ellas, las declaraciones, las determinaciones de obligaciones tributarias, los pagos de los tributos y la actuación de los auxiliares de la función pública aduanera y de las personas físicas o jurídicas que intervienen en las operaciones de comercio exterior. Por último, el control permanente es el ejercido en cualquier momento sobre los auxiliares de la función pública aduanera respecto al cumplimiento de sus requisitos de operación, deberes y obligaciones.

Antes de la Ley General de Aduanas, el servicio aduanero contaba con plazos muy cortos para verificar las declaraciones después del despacho aduanero (30 y 90 días); con la nueva legislación, el plazo para efectuar la fiscalización y proceder al cobro de los tributos dejados de percibir se amplió a cuatro años. En materia de valoración aduanera, siguió siendo de 90 días mientras estuvo vigente la legislación centroamericana sobre el valor aduanero de las mercancías (hasta el 2001), debido a su carácter de convenio internacional.

Establecer las atribuciones de fiscalización y un amplio plazo para su ejercicio era fundamental para adecuar la legislación aduanera a los nuevos tiempos, acordes con la tendencia internacional de la fiscalización a posteriori, mediante cruces de información con oficinas públicas e inclusive por medio del esfuerzo conjunto de auditores aduaneros y de tributación interna.

Tecnología de la información. La Ley General de Aduanas regula diversos aspectos de la transmisión electrónica de datos, como la declaración aduanera por esta vía, el uso de códigos y claves de acceso, el carácter probatorio, la interconexión de las oficinas públicas que intervienen en el comercio exterior, los procedimientos de contingencia y alternos y el delito informático.

Procedimientos de despacho

La Ley General de Aduanas recoge un esquema de regímenes aduaneros que no contenía la legislación anterior o que se encontraba en normativas no aduaneras, como los regímenes de incentivo de zonas francas y de perfeccionamiento activo. Para ello, utiliza una clasificación de regímenes que sigue, básicamente, criterios aceptados por la doctrina y la legislación comparadas y establece un procedimiento unificado con etapas bien delimitadas para regular el despacho aduanero. Con la vigencia de la LGA, el procedimiento de autodeterminación obtuvo la regulación jurídica que requería para convertirse en el más utilizado en los despachos aduaneros.

Procedimiento de impugnación y régimen sancionatorio:

Debido a las carencias del CAUCA I y a la aplicación de legislación supletoria, los procedimientos de impugnación de los actos administrativos aduaneros eran muy variados. Con la nueva legislación se estableció un procedimiento único, independiente del objeto de la controversia, y se creó el Tribunal Aduanero Nacional para conocer en última instancia administrativa los actos emitidos por la administración activa.

En materia de infracciones administrativas, la Ley General de Aduanas estableció una serie de tipos de infracción, acordes con las directrices sobre tipicidad y los principios establecidos por la jurisprudencia de la Sala Constitucional.

Sobre el tema de los delitos aduaneros, retomó los ilícitos considerados como contrabando y como defraudación fiscal, antes despenalizada, y estableció un paralelo entre ambos en cuanto a monto de multas y cuantía de años de prisión. Entre otros, en el título de delitos se incluyó el delito informático.

5.3.2 Procedimientos de determinación de obligaciones aduaneras

La doctrina menciona tres procedimientos de determinación de las obligaciones tributarias: la determinación de oficio, que es la que hace la administración por su iniciativa; la autodeterminación, que es la que hace el interesado bajo su responsabilidad; la determinación mixta, en el cual un funcionario de aduana determina las obligaciones que deben cumplirse, de acuerdo con los documentos que le presenta el agente aduanero y teniendo a la vista las mercancías.[29] Aunque no hay una definición expresa, los tres conceptos de determinación se deducen del artículo 58 de la LGA en relación con el 102, pero ha habido discrepancias interpretativas sobre estos tres tipos de determinación.

Modificación de la determinación de las obligaciones tributarias aduaneras:

Efectos de los procedimientos de determinación. La diferencia más obvia entre autodeterminar o no hacerlo es que el agente aduanero que autodetermina voluntariamente, se convierte en responsable directo ante el Estado por el pago de los derechos, impuestos y servicios aduaneros, así como por los ajustes que se deriven, según dispone el artículo 71 del CAUCA II.

29 Sentencia del Tribunal Aduanero Nacional 011-2000 del 3 de abril del 2000.

Esa diferencia entre el procedimiento de autodeterminación y el tradicional ha desincentivado un poco el uso del mismo por parte de los agentes aduaneros. En efecto, desde que entró en vigencia el CAUCA II, junto con la Ley General de Aduanas y su Reglamento, se hizo común que los agentes advirtieran en sus declaraciones: *la declaración no es autodeterminada*, con el fin de evitar la consecuencia de "responsabilidad directa". Esta situación debe modificarse porque distorsiona la regulación del procedimiento de autodeterminación, en donde, con independencia del régimen de responsabilidad tributaria solidaria del agente aduanero, el principal responsable debe ser siempre el importador o exportador.

Modificación de la determinación. La Ley General de Aduanas dispuso que, con posterioridad al despacho, la autoridad aduanera podría revisar la determinación, sin indicar si la declaración aduanera fue "autodeterminada", realizada "de oficio" por la aduana o "mixta".

Durante el plazo de cuatro años, esta revisión a posteriori puede generar una modificación de la determinación primigenia, siempre y cuando ninguno de los elementos que conforman la obligación tributaria aduanera haya sido determinado definitivamente como resultado de un procedimiento ordinario previo (artículo 59 Ley General de Aduanas).

La posibilidad de que la Administración Aduanera modifique la determinación de las obligaciones aduaneras ha sido cuestionada desde que la Ley General de Aduanas era un mero proyecto. Por ejemplo, se ha sostenido que el plazo de cuatro años para la revisión y modificación de las obligaciones previamente determinadas podría ser aceptable en el caso de la autodeterminación, ya que esta se realiza bajo responsabilidad del sujeto pasivo, pero no en los casos en que ha sido la aduana la que ha determinado las obligaciones o ha avalado en alguna forma la determinación hecha por el sujeto pasivo cuando ha revisado los documentos y las mercancías durante su despacho.

Este punto fue discutido ante el Tribunal Aduanero Nacional, que resolvió mediante la sentencia 011-2000 del 3 de abril del 2000, considerando que la Sala Constitucional, en su fallo 6624-94 de 11 de noviembre de 1994, no limitó el ejercicio del control a posteriori. El Tribunal citó el voto 2720-96 del 5 de junio de 1996 de la misma Sala, que reconoció las facultades de revisión de las autoridades aduaneras establecidas por la legislación, que para el caso de la valoración de mercancías, están normalizadas por los artículos 19 y 20 de la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías (Ley 7005).

La misma Sala Constitucional, en otras ocasiones, ha resguardado las facultades de fiscalización a posteriori de la administración aduanera y ha ido delimitando el alcance de los términos jurisprudenciales. De esa forma, en resolución 6910-2000 del 8 de agosto del 2000, recurso de amparo 00-6314-0007-CO, en un caso en donde la administración determinó que la clasificación arancelaria de las mercancías despachadas no había sido la correcta, la Sala señaló: *Si bien este Tribunal, en varias ocasiones, ha resguardado los derechos de los importadores o agencias aduaneras al reclasificarse unilateralmente sus declaraciones, ello se ha hecho cuando no se hubiese sustentado procedimiento alguno dentro del cual se le diera la oportunidad a los afectados de proveer en su defensa, resguardándose siempre la potestad fiscalizadora a posteriori que ejercen las autoridades aduaneras en esta materia.*

Solidaridad tributaria de los agentes aduaneros

El CAUCA II y la Ley General de Aduanas mantienen la obligación de presentar las declaraciones por medio de un agente aduanero, con algunas excepciones en que esa intermediación es optativa para el usuario.

Por esa intervención, el agente se constituye en responsable solidario por el pago de las obligaciones tributarias aduaneras derivadas de las operaciones en que intervenga y de las diferencias, intereses, multas y demás cargos. De conformidad con esa regla, cuando el servicio aduanero determine que se adeudan tributos por una operación aduanera, durante el despacho o posteriormente, podrá exigir el pago al agente aduanero o al importador.

Sin embargo, el artículo 86 de la LGA introdujo una disposición susceptible de interpretaciones divergentes al señalar, refiriéndose a la presentación de la declaración aduanera, que *si se exige un certificado o declaración en materia de valoración aduanera u origen de las mercancías, la responsabilidad del agente aduanero se limitará a transcribir fielmente la información respectiva que deba consignar en la declaración aduanera, sin perjuicio de su obligación de conservar los documentos que la respalden*.

El Tribunal Aduanero Nacional resolvió, en varias sentencias, que la regla de la solidaridad no era aplicable por disposición de la Ley General de Aduanas, aunque el CAUCA II no hiciera ninguna excepción. La situación se dilucidó mediante el voto de mayoría de cuatro de los siete integrantes del Tribunal, en la sentencia 045-2000 del 30 de junio del 2000, actualmente impugnada mediante juicio de Lesividad.

El proyecto de reforma a la Ley General de Aduanas (14340) propone eliminar las disposiciones del artículo 86, pues lo que se pretende es que los agentes aduaneros sean responsables solidarios en materia tributaria para todos los casos, sin excepciones.

Cómputo de intereses

El artículo 61 de la Ley General de Aduanas dispone que *el adeudo tributario no pagado en cinco días hábiles contados a partir de su notificación, se incrementará con un interés igual a la tasa básica pasiva calculada por el Banco Central de Costa Rica, vigente a la fecha de vencimiento del plazo, más quince puntos.*

Esto hace depender el inicio del cálculo de intereses de la notificación del adeudo. Pero este adeudo, bien puede surgir de la notificación que efectúa la aduana en el proceso de despacho, como de una resolución emitida por un órgano aduanero en un procedimiento muy posterior al despacho y levante de las mercancías. Por lo tanto, al no ligar el cómputo de intereses al plazo original de cancelación de la obligación tributaria, la legislación arrastra una debilidad similar a la del Código de Normas y Procedimientos Tributarios previa a la reforma de la Ley 7900.

5.3.3 Valoración general del régimen de ilícitos aduaneros

En abril del 2002, el Poder Ejecutivo hizo público el proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal.[30] Uno de los aspectos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que se propone reformar este proyecto es el capítulo dedicado a hechos ilícitos, con el objetivo de corregir las *inconsistencias técnicas y constitucionales* que aún se mantienen, pese a que muchas fueron superadas con las reformas introducidas por la Ley 7900. Entre otras iniciativas, también se pretende configurar la sanción de las infracciones administrativas según un sistema de bandas, con un mínimo y un máximo, que permitan aplicar el principio de proporcionalidad, mediante criterios de graduación. Además, el proyecto regula la aplicación del principio de *non bis in ídem*, la autoría y la participación, el régimen sancionador de las personas jurídicas, las causas eximentes de responsabilidad y el concurso de infracciones en el ámbito tributario. También se redefine el delito de defraudación tributaria *para que abarque incumplimientos graves en materia de disfrute de beneficios fiscales*.

30 El texto del proyecto y su exposición de motivos se pueden consultar en www.hacienda.go.cr

El régimen sancionatorio de los ilícitos aduaneros puede mejorar considerablemente si se toman en cuenta las modificaciones efectuadas por la Ley 7900 al Código de Normas y Procedimientos Tributarios y el proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal, y si la aplicación de esas normas no se deja a interpretación, mediante la regla de la supletoriedad del Código con respecto a la Ley General de Aduanas. No hay duda acerca de que la existencia de dos regímenes jurídicos distintos, para ambos ámbitos, es perjudicial para los contribuyentes y para las mismas administraciones aduanera y tributaria.[31]

Todo lo expuesto permite concluir que el régimen de infracciones debe ser objeto de un cuidadoso análisis. Ya hay suficiente experiencia por parte de las autoridades administrativas y judiciales y del sector público y privado, como para evaluar lo actuado en los últimos cinco años y subsanar de una vez los defectos de la ley, sobre todo en los aspectos que resultan confusos.

Otra situación que amerita evaluar no sólo el régimen sancionatorio sino su aplicación, es que existe la probabilidad de que verdaderos ilícitos penales estén siendo sancionados con multas administrativas de 100 y 50 dólares. Además, se podrían estar cancelando y pagando voluntariamente montos por sanciones administrativas calculados por los propios interesados, lo que podría dar lugar a una desproporción entre la acción y la sanción, o a que los montos fueran demasiado exiguos como para desincentivar las irregularidades o a que se estén sancionando acciones producto de errores o actuaciones irregulares que realmente no lo ameritan.

Para la elaboración de este estudio, se solicitó al Ministerio Público estadísticas sobre la tramitación de causas por delitos incluidos en la Ley General de Aduanas para el periodo 1998-2001. La información proporcionada por las fiscalías de Guanacaste, Limón, Corredores y la Fiscalía de Delitos Tributarios de San José permitió determinar que las acusaciones por el delito de contrabando. que se elevaron a juicio, fueron: cuatro en 1998, dos en 1999, una en el 2000 y dos en el 2001; por el delito de defraudación tributaria aduanera, hubo ocho acusaciones en 1998, cinco en 1999, ocho en el 2000 y seis en el 2001.

En todo caso, es claro que las condenatorias por delitos propiamente aduaneros son escasas; en este momento, la cifra de absolutorias se desconoce. Sin embargo, no deben sacarse conclusiones apresuradas de las estadísticas sobre los casos ingresados al Ministerio Público, pues el tema debe ser abordado en forma interdisciplinaria y en un estudio dedicado exclusivamente a él. Se deben abrir espacios de

31 Un ejemplo de esto es la discusión sobre la aplicación del artículo 81 a los delitos aduaneros, que generó incertidumbre en la administración, en el Ministerio Público y en los tribunales.

discusión que involucren los puntos de vista de los diferentes partícipes en el proceso aduanero y la tramitación de las causas administrativas y judiciales. En este capítulo, sólo se han señalado algunas de las deficiencias de la ley que regula los delitos aduaneros que han dificultado o pueden dificultar en el futuro, la aplicación de sanciones a los responsables.

Otro aspecto que debe tenerse en cuenta es el de la especialización, ya que a la fecha, sólo ha habido una fiscalía tributaria dedicada exclusivamente a conocer delitos tributarios y aduaneros. En los últimos cuatro años, esta Fiscalía ha realizado ocho acusaciones. La nueva Ley de Creación de la Jurisdicción Penal de Hacienda y de la Función Pública (Ley 8275) que le asigna a la Corte Suprema de Justicia la discrecionalidad de instaurar un Juzgado Penal de Hacienda y un Tribunal Penal de Hacienda para juzgar las causas por delitos tributarios y aduaneros ha venido a cambiar las cosas. Esta Ley reafirma la tendencia de la Ley 8221 de marzo del 2002, que crea la Fiscalía Especializada de Hechos Ilícitos, cuya competencia corresponde a la Jurisdicción Penal de Hacienda y de la Función Pública.

En todo caso, las soluciones que se escojan, en el futuro, para modificar el régimen sancionatorio, tanto penal como administrativo, por un principio de justicia y equidad social, deberían partir de una evaluación que incluya criterios de diversa índole, procurando implementar mecanismos realmente efectivos para alcanzar a los autores intelectuales de los hechos ilícitos.

5.4 Litigiosidad, eficiencia y duración de los litigios administrativos

Tanto las aduanas como la Dirección General de Aduanas emiten normalmente, de oficio o a instancia de parte, una serie de actos administrativos. Los afectados por estos actos tienen la posibilidad de impugnarlos. Si el recurso es denegado y se interpone el recurso de revisión jerárquico, la aduana debe remitir el expediente administrativo a la Dirección General de Aduanas, emplazando al interesado para que en los cinco días hábiles siguientes, reitere o amplíe sus argumentos. Si el acto administrativo que se recurre no fue emitido por la aduana sino por la Dirección General de Aduanas, los recursos procedentes son los de reconsideración y de apelación ante el Tribunal Aduanero Nacional.

La Ley General de Aduanas creó el Tribunal Aduanero Nacional como un órgano de decisión autónoma, adscrito al Ministerio de Hacienda.

Su competencia es la de conocer y decidir, en última instancia administrativa, los recursos contra los actos dictados por el Servicio Nacional de Aduanas. El Tribunal ha sido considerado por la Procuraduría General de la República como un órgano desconcentrado en grado máximo.

Para la elaboración de este documento se solicitó a cada aduana un informe de los recursos resueltos y pendientes de resolver, desde la vigencia de la Ley General de Aduanas (julio de 1996) hasta el 2001, pero no fue posible obtener la información. En la mayoría de los casos, según informan los funcionarios aduaneros responsables, no hay estadísticas sobre estos aspectos.

La evidencia disponible permite concluir que, pese a la intención de la Ley General de Aduanas de establecer un procedimiento recursivo con etapas cortas para la resolución de los asuntos, la administración aduanera no respeta esos plazos, específicamente en las instancias de aduanas y de la Dirección General de Aduanas. En la práctica, la resolución de los recursos administrativos toma meses e incluso, en el caso de las aduanas, años. Por último, cabe señalar que se observa una concentración importante de recursos administrativos en tres aduanas: la de Limón, la Central y la del Aeropuerto Juan Santamaría.

En cuanto a los tiempos reales de tramitación de los recursos administrativos, el Tribunal Aduanero Nacional sí cuenta con estadísticas que señalan que el promedio de días hábiles para la tramitación de un asunto pasó de casi ochenta en 1998, a alrededor de cuarenta en el 2001. El artículo 209 de la Ley General de Aduanas le otorga al Tribunal un plazo de quince días hábiles para resolver el asunto una vez que está "listo"; si las estadísticas incluyen desde que el asunto ingresa hasta que se notifica, más un término de emplazamiento de 10 días hábiles, más la fase de instrucción y de pruebas para mejor proveer, se puede llegar a la conclusión de que, por lo menos en la instancia del Tribunal, la realidad se está apegando a lo previsto por la ley.

La creación del Tribunal Aduanero Nacional (TAN) se enmarca en el interés de la Ley General de Aduanas de mejorar el sistema anterior de tramitación y solución de controversias aduaneras. Antes de la Ley General de Aduanas, con frecuencia la crítica principal al sistema se refería a la falta de independencia y objetividad de la administración activa (aduanas y Dirección General de Aduanas) en la resolución de los recursos administrativos. Por otra parte, algunas instancias y procedimientos complicaban mucho los trámites, y los órganos técnicos que debían conocer la resolución en última instancia administrativa (Comité de Valoración y Comité Arancelario) tenían

problemas para reunirse, lo que prolongaba indefinidamente la resolución de los recursos.

La situación que se presentaba antes de la Ley General de Aduanas podría explicar las cifras siguientes: en 1998, el primer año de funciones, el 59% de los casos resueltos por el Tribunal Aduanero Nacional corresponde a declaraciones de nulidad de lo actuado por la administración activa y sólo el 12% de las resoluciones confirmaron en su totalidad lo resuelto por la administración.

Tres años después, la situación varió sustancialmente: en el 2001, el porcentaje de asuntos en que se declaró nulidad se redujo al 19% del total resuelto, y los recursos declarados sin lugar, es decir, que confirmaban lo actuado por la administración activa, pasaron a un 58%.

Cuadro 1
Sentencias emitidas por el Tribunal Aduanero Nacional (en %), por tipo de resolución, para 1998 y 2001.

Tipo de resolución	1998	2001
Nulidades	59	19
Sin lugar	12	58
Parcialmente con lugar	0	15
Con lugar	10	2
Mal admitidos	9	5
Otros	10	1
Total	**100**	**100**

Fuente: Estadísticas del Tribunal Aduanero Nacional.

Una hipótesis que explicaría la diferencia entre ambos años es la evidencia de que la administración activa ha enmendado los errores señalados por el TAN, lo que evita o disminuye las declaraciones de nulidad, por lo menos por los mismos motivos.

La diferencia en el porcentaje de recursos declarados sin lugar, que subió de un 12%, en 1998, a un 58%, en el 2001, se debió a una situación especial, como fue la resolución de gran cantidad de expedientes sobre un mismo objeto litigioso: la aplicación del impuesto selectivo de consumo a la importación de ciertos vehículos.

Por medio de su jurisprudencia, el TAN ha contribuido a elevar la calidad de la tramitación de los expedientes administrativos, lo que genera beneficios evidentes. Desde el punto de vista del administrado,

este se beneficia con una tramitación apegada a la ley, que protege sus derechos y garantías. Desde el punto de vista de la administración, permite corregir los errores que provocan, por un lado, pérdida de legitimidad frente a los administrados y, por otro, debilidad jurídica en las etapas de revisión judicial. Hay varias sentencias del Tribunal que han tenido un impacto importante en la administración aduanera, porque influyeron en la forma en que gestiona o fiscaliza la actuación, especialmente de los auxiliares de la función pública aduanera. En dos de esos casos, el Ministerio de Hacienda, inconforme con lo resuelto por el Tribunal, instó a la Procuraduría General de la República a demandar la declaratoria de lesividad.

La creación del Tribunal Aduanero Nacional ha sido uno de los grandes aciertos de la Ley General de Aduanas, por tratarse de una instancia que permite mayor objetividad y precisión en la aplicación de la normativa aduanera. Esa mayor objetividad y precisión, aunadas a la rapidez en la solución de los conflictos, es una gran ventaja frente a la interminable tramitación de los juicios contencioso-administrativos. Un aspecto que se ha hecho evidente después de la creación del Tribunal es la poca cantidad de casos que llegan a esa instancia, en relación con el total de conflictos que surgen diariamente entre la administración activa y los administrados. Este no es un problema del Tribunal, sino que más bien evidencia que los expedientes administrativos no se están resolviendo en las instancias inferiores, ante las aduanas y la Dirección General de Aduanas. Es necesario atender con urgencia esta situación, porque la resolución de los conflictos administrativos en forma expedita favorece la correcta aplicación de las atribuciones aduaneras y la confianza del propio administrado en el sistema.

5.5 Conclusiones y recomendaciones sobre el marco jurídico aduanero

5.5.1 Conclusiones

El proceso de apertura comercial, la negociación de convenios internacionales multilaterales y bilaterales, la necesidad de mejorar la recaudación fiscal y la búsqueda de modelos de organización eficientes son algunos de los factores que han presionado desde hace más de una década para que se replanteara la forma en que se organiza el Estado costarricense para controlar el ingreso y la salida de mercancías del territorio nacional.

Durante las administraciones Figueres Olsen y Calderón Fournier surgió una propuesta integral: el Programa de Modernización Aduanera, que introdujo un nuevo modelo de aduana, basado en un control inteligente durante el despacho aduanero y la fiscalización posterior sobre importadores e intermediarios, una participación más activa del sector privado, la informatización de los procesos, una estructura administrativa más flexible y una mayor profesionalización de los funcionarios y agentes privados.

Ese modelo fue el resultado de un cuidadoso análisis de las experiencias de otros países y de los lineamientos propugnado por diferentes foros internacionales, como la Organización Mundial de Aduanas. Después de varios años, puede afirmarse que los principios básicos que fundamentaron el modelo no han variado mucho, pero han surgido varias tendencias que presionan por una profundización del modelo y un replanteamiento de algunos aspectos, como la mejora de la recaudación fiscal, el uso creciente de la tecnología de la información y la integración de los mercados.

Uno de los principales productos del programa de modernización aduanera es la Ley General de Aduanas, vigente desde julio de 1996. Esa ley ha sido de fundamental importancia para la organización y los procedimientos aduaneros, pero no es la única. Hay compromisos internacionales suscritos por el país que regulan diferentes aspectos que están siendo sustraídos del ámbito meramente nacional. Aunque esa normativa internacional esta constantemente en desarrollo, la Ley General de Aduanas fue y sigue siendo congruente con las disciplinas internacionales impuestas principalmente por la Organización Mundial de Comercio, la Ronda Uruguay y los tratados de libre comercio de última generación, no sólo porque respeta esos compromisos, sino porque establece un modelo en que el Estado puede ejercer controles inteligentes para protegerse del fraude aduanero, a pesar de las debilidades mencionadas en este documento. Hasta el momento, las actividades fiscalizadoras llevadas a cabo por la administración aduanera, en ejercicio de las atribuciones conferidas por la Ley General de Aduanas, se han visto fortalecidas por el respaldo dado por la jurisprudencia de la Sala Constitucional.

La Ley General de Aduanas responde a un modelo aduanero moderno, no así el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA II) que sigue manteniendo defectos que las aduanas más eficientes han superado. Desde ese punto de vista, el CAUCA II es una amenaza para la Ley General de Aduanas, porque hay roces que podrían generar cuestionamientos jurídicos importantes, y porque perjudica el objetivo de la administración aduanera de profundizar en

el modelo al que responde la Ley. Si se amplifican las ventajas que ofrece la Ley mediante un nuevo CAUCA, se obtendría más transparencia en la gestión, un mejor servicio a los usuarios y una mayor capacidad para ejercer un debido control aduanero.

Por otra parte, la Ley General de Aduanas no está exenta de debilidades internas, las que deben corregirse, para contar con instrumentos que permitan una mejor fiscalización del cumplimiento de las obligaciones aduaneras y una recaudación mayor. Algunas de estas debilidades responden a errores del CAUCA II, como en el caso de la no obligatoriedad de la autodeterminación de las obligaciones aduaneras. Otras no son atribuibles al CAUCA II y pueden corregirse mediante una iniciativa de reforma nacional.

Una de las mayores debilidades de la Ley General de Aduanas es la referida al término inicial para el cálculo del pago de intereses por adeudos resultantes de un proceso de fiscalización de la autoridad aduanera. Este defecto es el mismo que se apuntaba del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y que fue corregido por la Ley 7900. Otras deficiencias son el débil régimen de obligatoriedad de la transmisión electrónica de datos, por parte de los auxiliares del sistema aduanero, y el supuesto vacío de normas que permitan el intercambio de información de carácter tributario y aduanero y la coordinación de actividades fiscalizadoras entre la administración tributaria y la aduanera. La primera incide en la potencial impunidad de acciones abusivas, con respecto a la información tributaria, y la segunda impide realizar auditorias integradas para detectar casos de subfacturación.

Un problema estructural que influye en la normativa aduanera, y en su aplicación, es el mantener regulaciones diferentes entre la legislación tributaria y la aduanera, en aspectos que no se justifican por razón de especialidad; este fenómeno debilita el marco jurídico tributario.

5.5.2 Recomendaciones

La aprobación del CAUCA III es prioritaria, a efecto de modernizar los principios de cada una de las legislaciones nacionales de la región y con ello, fortalecer lo mejor de la Ley General de Aduanas. Las perspectivas de negociación de un Tratado de Libre Comercio con los Estados Unidos y la proximidad del ALCA representan retos pero también nuevas oportunidades en el campo de la modernización aduanera y de la uniformidad normativa regional.

A más de cinco años de vigencia y aplicación de la Ley General de Aduanas, se debería realizar una evaluación integral de los resultados obtenidos para poder sugerir las modificaciones procedentes, no sólo para alcanzar niveles más altos de transparencia y agilización de los despachos aduaneros, sino para facultar a las autoridades hacendarias para ejercer un mejor control sobre las operaciones aduaneras. Es indudable que tanto el sentido común como los magros resultados obtenidos, en aspectos como la fiscalización a posteriori y la aplicación de sanciones administrativas y penales, aconsejan evaluar con mucho cuidado lo hecho e implementar las reformas necesarias.

Actualmente, se está tramitando el proyecto con mayor número de modificaciones a la Ley General de Aduanas, desde que esta entró en vigencia, pero cabe presumir que se mantendrán las diferencias técnicas entre la Ley y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Es recomendable que se subsanen las diferencias no justificadas de especialización y más bien se proponga un proyecto de armonización que haga más eficientes las labores de la administración tributaria hacendaria. A estas alturas del proceso, la armonización normativa y la coordinación de funciones entre los órganos administrativos tributarios y aduaneros son decisiones prioritarias.

Un inconveniente que se presentó durante la elaboración de este documento, y que muestra cómo gran parte del problema aduanero no proviene de las disposiciones legales sino de una inadecuada gestión administrativa, fue la falta de información para evaluar adecuadamente la actividad de los órganos aduaneros. En efecto, es inconcebible que el servicio aduanero no disponga (con excepción del Tribunal Aduanero Nacional) de información estadística útil para sus propios efectos y para rendición de cuentas de cualquier administrado.

Para un análisis más profundo, se debe contar con información adecuada, que permita determinar si lo procedente es una modificación normativa o si se requiere un replanteamiento de las acciones propias de la gestión administrativa. En otras organizaciones aduaneras resulta imprescindible contar con un plan estratégico y con indicadores de gestión que deben hacerse públicos y que miden periódicamente la actuación de los funcionarios aduaneros y la efectividad de las actividades realizadas; esto no existe en Costa Rica. Si no se corrigen los problemas de gestión administrativa, ninguna modificación a la Ley General de Aduanas ni ninguna otra ley permitirán que se cumplan los objetivos de una adecuada fiscalización y un aumento de los niveles de recaudación tributaria.

6. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES GENERALES

6.1 Conclusiones

Según Milka Casanegra (1990), en los países en vías de desarrollo, la política tributaria *es* la administración tributaria. En términos del contenido de este capítulo, esta frase puede expresarse así: el *lenguaje formal* de la política tributaria es el marco jurídico tributario, tanto en lo que concierne a la organización y a las facultades de la administración tributaria, como a la estructura formal de los tributos que conforman la estructura fiscal del país.

A la administración tributaria y a los contribuyentes les corresponde interpretar ese lenguaje. Muchas veces, los intérpretes le atribuyen diferentes significados y se debe recurrir a las *instancias de revisión administrativa y judicial,* para dilucidar cuál es la *política tributaria* (o voluntad del legislador) subyacente en el texto normativo. El lenguaje formal del marco jurídico tributario adquiere seguridad y certeza por medio de la intervención de esas instancias administrativas y judiciales, que proponen sus respectivas interpretaciones para montar la interpretación dominante de la norma en Costa Rica, al día de hoy. Esta interpretación dominante puede ser *vinculante,* como ocurre con los fallos de la Sala Constitucional y los dictámenes de la Procuraduría General de la República, ante consultas formales de la administración tributaria.

En la práctica, el contribuyente no es un intérprete imparcial y objetivo de este lenguaje, porque busca el significado que le ahorre más dinero. Mucha gente desearía contar con la máxima cantidad y calidad de bienes y servicios públicos, con la menor contribución posible de su parte. Por el contrario, la administración tributaria ha esgrimido un interés contrapuesto: interpretar parcialmente el lenguaje del marco jurídico tributario, para conseguir la mayor recaudación posible, sin tener que pasar por una modificación del mismo por medio de reformas legales en el Congreso.

Pero las tendencias de la moderna administración tributaria consideran que esta debe ser una intérprete imparcial y estar dispuesta a hacer ajustes en el lenguaje formal con mayor rigor técnico y en forma oportuna. Además, debe monitorear los accidentes, imperfecciones y muletillas que el uso de este lenguaje ocasiona en los intérpretes-pagadores, por medio de la medición estadística de los litigios, verdaderos termómetros de la interpretación del marco jurídico tributario.

La referencia cotidiana a la *cultura tributaria* es acertada en el sentido de que, en cuanto todos manejemos mejor el lenguaje formal del marco jurídico tributario, tendremos una *cultura tributaria* mayor. Puede haber ciudadanos con cultura tributaria que incumplan sus obligaciones, pero si la sociedad civil es "tributariamente culta" será mucho menos tolerante con el incumplimiento y apoyará un régimen de desincentivos y castigos financieros para los casos culposos y la aplicación de la pena de prisión para los incumplimientos dolosos y especialmente graves.

El estado de este lenguaje formal en el 2002 es sin duda mucho más avanzado y técnico que en 1990. Necesita afinamientos y mejoras importantes, pero la gran excusa de fines de los ochentas: *No tenemos las facultades legales para cobrar bien los impuestos,* ha sido superada. Por ello, debe ponerse un énfasis especial en consolidar los avances de la administración tributaria, mediante la creación de la agencia nacional de recaudación. En este contexto, una de las principales asignaturas pendientes es la integración y homologación de la tributación interna y la tributación aduanera. En otras palabras, que Tributación y Aduanas hablen esencialmente el mismo lenguaje formal. Esta homologación es clave para enviar un fuerte mensaje de *incremento de riesgo* al infractor.

Por último, ¿cómo contribuye el nivel de desarrollo del marco jurídico al comportamiento de la recaudación? ¿Qué porcentaje del incremento en la recaudación en un año dado corresponde a una mejora en la gestión tributaria y, más específicamente, a una mejora en el marco jurídico? No se dispone de una metodología que permita estimar esa contribución en forma precisa. Pero se podría afirmar que el incremento sostenido en la recaudación de los impuestos sobre la renta en los últimos años se debe, en buena parte, a las reformas del elenco de sanciones y a las nuevas normas de intereses por deudas tributarias incorporadas a través de la Ley 7900. Sin embargo, se necesitan estudios técnicos más sensibles para estimar la influencia positiva de las reformas al marco jurídico en el comportamiento de la recaudación de los principales tributos.

6.2 Recomendaciones

A continuación se resumen algunas de las recomendaciones que se formulan en este capítulo, con la idea de proporcionar una visión de conjunto sobre lo que sería un futuro marco jurídico tributario:

Para robustecer la seguridad jurídica y la justicia tributaria, se debe incluir expresamente, en el texto constitucional, la enunciación de los

principios de justicia tributaria material y formal, con el fin de fortalecer el equilibrio entre la potestad impositiva del Estado y los derechos y garantías de los contribuyentes.

Costa Rica no puede aislarse del contexto de la globalización, por lo tanto, el marco jurídico tributario deberá contar con un componente importante de legislación supranacional. En la actualidad, resulta prioritaria la aprobación del CAUCA III, para consolidar el concepto de aduana moderna que se ha venido impulsando.

Los órganos de administración tributaria, del Ministerio de Hacienda deben contar con un marco jurídico orgánico consistente y claro, ya sea por la vía de la Ley Orgánica o de la Agencia Nacional de Recaudación; este último instrumento parece más adecuado para fortalecer el presupuesto y facilitar la integración de la Dirección General de Aduanas y la Dirección General de Tributación. La definición del marco jurídico orgánico debe influir sobre la estructura del futuro Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que no puede seguir siendo una combinación inconsistente de la ley orgánica de la administración tributaria de hacienda y la ley general de tributos nacionales y municipales.

En aras del fortalecimiento de la seguridad jurídica, debe analizarse la opción de consolidar una ley de tributos nacionales a fin de evitar que las reglas de cobertura y aplicación de los tributos se encuentren dispersos en varias normativas. Complementariamente, debe reducirse el número de tributos nacionales existentes y mejorarse la coherencia y claridad interna de los elementos esenciales de cada uno de ellos, en especial, la imposición sobre la renta y sobre el valor agregado.

En lo que respecta a la administración tributaria hacendaria, el proceso de homologación técnica entre el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y la Ley General de Aduanas, resulta indispensable para garantizar una actuación integrada y coordinada en la gestión y fiscalización de los tributos nacionales. Una de las instancias claves de la homologación es hacer un análisis costo-beneficio sobre la consolidación de un solo tribunal fiscal administrativo, que incluya salas especializadas en materia aduanera, las que actualmente dependen del Tribunal Aduanero Nacional.

Los litigios tributarios constituyen la vía de rendición de cuentas sobre la condición del marco jurídico tributario. En este capítulo, se

evidencia la necesidad de que la administración tributaria de hacienda, establezca un sistema de indicadores permanentes que permitan monitorear el valor agregado de las instancias administrativas y judiciales, en la revisión de los actos de determinación de obligaciones tributarias. Este sistema, podría, incluso retroalimentar la preparación de los proyectos de ley que procuran solucionar las inconsistencias y los defectos del marco jurídico tributario. Además, es indispensable, como insumo para el desarrollo de una metodología técnica, que permita cuantificar la contribución de las mejoras al marco jurídico respecto al incremento en la recaudación y al descenso en las variables de incumplimiento de las obligaciones tributarias.

7. BIBLIOGRAFÍA

Carazo Gallardo, Ana y Nancy Hernández López. 1999. El cierre de negocios en el ordenamiento jurídico. Investigaciones Jurídicas: San José.

Casanegra, Milka. 1990. Administering the VAT. En: Gillis, Malcom; Carl Shopp y Gerardo Sicat. Value Added Taxation in Developing Countries. World Bank: Washington.

Costa Rica. Comisión *ad-hoc* de Exministros de Hacienda. 2002. Agenda de transformación fiscal para el desarrollo. Informe al Presidente de la República. San José.

Costa Rica. Ministerio de Hacienda. 2002. Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal. San José.

Costa Rica. Ministerio de Hacienda. 1994. Programa de Modernización Aduanera.

Costa Rica. Ministerio de Hacienda. 1992. Reforma del sistema aduanero.

Díaz Yubero, Fernando. 1998. Procesos de integración de la Administración Aduanera en la administración tributaria. Ponencia presentada en la XIX Reunión de Directores Generales de Aduanas de América Latina, España y Portugal. Revista CIAT/AEAT/IEF 20, enero 2001.

GATT. Comité Técnico de Valoración en Aduana. 1986. Estudio sobre la organización administrativa necesaria para la aplicación del Acuerdo sobre Valoración del GATT. Documento 33.236S V7-7. Bruselas.

Tanzi, Vito; Parthasarathi Shome, Adolfo Atchabahían y Manuel Beytía. 1990. Costa Rica: El Sistema Tributario. Fondo Monetario Internacional.

Capítulo 4

Evaluación de la gestión tributaria

Capítulo 4

Evaluación de la gestión tributaria[1]

Jorge Cornick

Resumen

En este capítulo se presenta una evaluación de la gestión tributaria en Costa Rica. En primer lugar se intenta determinar si la Dirección General de Tributación está haciendo bien su trabajo y en segundo lugar, en los casos en que se detectan deficiencias, se sugieren algunas recomendaciones que, en opinión del autor, permitirían elevar la calidad de la gestión tributaria costarricense.

El capítulo se ha estructurado en cuatro secciones, donde se presenta:

- *Un marco conceptual para la evaluación de la gestión tributaria.*
- *Una breve síntesis de la experiencia internacional en reforma de la administración tributaria, así como de los procesos de reforma en Costa Rica desde 1990 a la fecha.*
- *Un análisis del estado actual de la administración tributaria costarricense.*
- *Las principales conclusiones y recomendaciones que se derivan de las secciones anteriores.*

Principales hallazgos

- *Aunque el Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece facultades razonables para la administración, los procesos de cobro de las deudas tributarias son prolongados y engorrosos, sin que esta disponga de medidas cautelares adecuadas ni de facultades para el cobro ejecutivo.*
- *Persisten deficiencias importantes en el diseño del sistema tributario, en particular, en el impuesto sobre la renta, que mantiene una estructura cedular y una cobertura limitada, y en el impuesto sobre las ventas, también con cobertura limitada y con un sistema de créditos basado en el principio de incorporación física que no guarda relación con la actividad económica moderna.*
- *Se ha avanzado sustancialmente en el desarrollo de un sistema de información adecuado a las necesidades de una administración tributaria moderna. Sin embargo, el ritmo del avance ha sido lento y todavía persisten importantes deficiencias en la calidad de la información en el sistema.*
- *Si se compara el presupuesto de la administración tributaria nacional con el de otros países, tomando en cuenta la cultura tributaria del país y los considerables rezagos en equipamiento e instalaciones que presentaba al inicio del proceso de reforma,*

1 Se agradece el aporte de Manuel Fernández Carvajal, funcionario de la Contraloría General de la República, quien colaboraró en la revisión y discusión del capítulo y en la consecución de materiales para su realización.

queda claro que en los últimos doce años, la administración tributaria costarricense no ha contado con un presupuesto suficiente para cumplir en forma adecuada las funciones que la sociedad le ha encomendado.

- *La dotación de personal ha ido decreciendo: hay una reducción de más del 20% con respecto a 1995. Además, la administración no cuenta con requisitos de ingresos ni con un sistema de castigos e incentivos apropiado para realizar una adecuada gestión de recursos humanos.*
- *La estructura organizativa de la Dirección General de Tributación (DGT) se adapta a los principios generales seguidos por la mayor parte de las administraciones tributarias modernas, pero no ha avanzado lo suficiente en el fortalecimiento de las administraciones regionales ni se han resuelto los conflictos entre los servicios centrales y dichas administraciones.*
- *A pesar de las deficiencias señaladas, entre 1990 y 2000, la recaudación proveniente de impuestos internos se duplicó en términos reales.*
- *La ejecución, durante el año 2001, de los primeros planes de control masivo con base en el nuevo sistema de información tributaria, demuestra que la administración está empezando a explotar adecuadamente la información y las facultades de que dispone.*
- *Sin embargo, los pobres resultados de los planes de fiscalización, con porcentajes relativamente altos de "casos sin diferencia" y porcentajes bajísimos de regularización, demuestran que el proceso de control fiscal todavía adolece de deficiencias de bulto, que se evidencian en todas las fases del proceso.*

Conclusiones y recomendaciones

El breve pero severo catálogo de deficiencias en el trabajo de la administración tributaria costarricense que se presenta en este capítulo no permite llegar a la conclusión de que el trabajo de la DGT es fundamentalmente deficiente.

Por el contrario, en opinión de este consultor, aunque el ritmo al que la DGT se ha venido transformando es inaceptablemente lento, ha habido una notable continuidad en la dirección del proceso de modernización, que ya exhibe logros destacables, a pesar de que la administración ha operado en condiciones bastante menos que ideales a lo largo de estos años. Así lo indican tanto los resultados en términos de recaudación tributaria, como la creciente eficacia de los procesos de control masivo. Pueden mencionarse cinco factores claves que permitirían avanzar de manera más acelerada en el proceso de modernización en que se ha embarcado la DGT:

En primer lugar, es imprescindible lograr mayor continuidad en el equipo directivo del proceso. Si un nuevo equipo humano debe retomar, evaluar, reaprender y relanzar el proceso de modernización cada dos años, no será posible avanzar a un ritmo satisfactorio.

En segundo lugar, la administración debe ser dotada de un presupuesto permanente adecuado a las tareas que se le encargan, de manera que se logren los niveles de equipamiento y remuneración del personal clave sin las cuales no será posible alcanzar una aplicación eficaz de la normativa tributaria, es decir, el buen cobro de los impuestos.

En tercer lugar, la administración requiere de regímenes de personal y de contratación administrativa que le permitan gestionar adecuadamente sus recursos humanos y resolver, en tiempos razonables, los procesos de inversión que deberá realizar en los próximos años.

En cuarto lugar, es imprescindible institucionalizar los procesos de capacitación de todo el personal de la DGT, no sólo en el campo legal-tributario, sino también en las áreas de economía, administración y finanzas. En particular, la DGT requiere un equipo de profesionales de primera categoría en el área de informática tributaria, integrado por expertos tributarios con un amplio dominio de la informática tributaria, no simplemente profesionales en informática, por buenas que sean sus calificaciones.

En quinto lugar, se deben revisar algunos aspectos claves del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y en particular, dotar a la administración de medidas cautelares apropiadas, reducir y simplificar los procesos de cobro y evaluar la conveniencia de dotarla de facultades de cobro en la vía ejecutiva.

Por último quiero agradecer la colaboración abierta y generosa de numerosos funcionarios de la Dirección General de la Tributación – a quienes considero mis amigos y compañeros de causa – la realización de este informe hubiese sido imposible. A pesar de que sabían que de la lectura de los materiales que me suministraron surgirían, en ciertos casos, juicios muy severos, no dudaron nunca en proporcionarme la información que les solicité, y más. Numerosos funcionarios de la Agencia Tributaria española fueron similarmente generosos conmigo. Resultaría imposible mencionar a todas las personas con quienes contraje deudas de gratitud en la preparación de este trabajo, pero creo imperativo señalar a tres personas con las que mis deudas son particularmente grandes: Fernando Díaz Yubero, quien fue personalmente responsable del inicio de la cooperación de la Agencia Tributaria española con la administración tributaria costarricense, y además organizó para mi entrevistas con los consultores que han participado en este proyecto, en momentos verdaderamente inoportunos para la AEAT; Adrián Torrealba, Director General de la Tributación, que me abrió las puertas de la organización y puso a mi disposición funcionarios e informes sin condiciones ni trabas de ningún tipo; Maribel Zúñiga, quien coordinó todas mis entrevistas en la DGT y realizó un trabajo extraordinario de investigación y búsqueda de toda la información que le solicité. Antonio Costo es otra historia. Nunca esperé, en estas, un tanto ásperas, tareas tributarias, encontrarme un hermano. Gracias, Antonio, por probar mi error.

1. INTRODUCCIÓN

Este capítulo tiene dos objetivos: evaluar la calidad de la gestión de los tributos internos en Costa Rica - es decir, evaluar la calidad del trabajo que realiza la DGT - e identificar posibles opciones de cambio que permitan mejorar la calidad de esa gestión.

El primer objetivo exige disponer de un marco conceptual en el que se identifiquen las tareas propias de la administración tributaria y se definan criterios para determinar el grado de cumplimiento de las mismas; ese marco conceptual se desarrolla en las secciones siguientes.

1.1 El objetivo de la administración tributaria

En primer término, se examinan el objetivo y las funciones de la administración tributaria[2]. Para Radano (s.f: 1), el objetivo de la administración tributaria es: "Proveer al Estado de los fondos necesarios para su funcionamiento, los cuales deberán ser legalmente definidos para que sean aportados obligatoriamente por los contribuyentes". Sin rechazar esta definición, los administradores tributarios coinciden en que, en las condiciones actuales, resulta insuficiente. De allí que propongamos sustituirla por la siguiente:

> *La administración tributaria tiene como objetivo la aplicación eficaz de la normativa tributaria vigente, facilitando el cumplimiento voluntario, reduciendo sistemáticamente la evasión y el fraude y minimizando el costo de la recaudación.*[3]

De acuerdo con esta definición:

- Las funciones de administración y política tributaria quedan completamente separadas: la administración se hace a partir de una normativa dada, cuya definición corresponde a los órganos responsables de la política tributaria. (Tanzi, 1995: 25)[4]
- La administración tiene la obligación de recaudar todos los impuestos establecidos en la normativa vigente, pero dentro de los procedimientos y con las limitaciones que esa misma normativa establece. En otros términos: el objetivo de maximizar la recaudación está sujeto a ciertas restricciones, como son el

2 Esta sección se basa fundamentalmente en Cornick (1997) y las referencias allí citadas.

3 Esta definición de objetivo tiene como punto de referencia el "nuevo modelo de gestión tributaria", cuyas principales características se resumen en www.ciat.org/mejo/nmod.asp

4 En la práctica, esta distinción tiende a ser un tanto borrosa.

respeto a los derechos de los contribuyentes y la observación del debido proceso. No se trata de maximización de la recaudación a secas.

- Hay una obligación común a toda la administración pública: minimizar el costo de la función asignada.
- Hay una forma específica de cumplir con la función recaudatoria: facilitando el cumplimiento voluntario y combatiendo el fraude.

Respecto a los dos últimos aspectos, podría objetarse que no es realista organizar la administración tributaria sobre el principio del cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes, en un país en donde la cultura tributaria favorece, o al menos tolera, el fraude y la evasión fiscal.

¿Cuál es la alternativa? Un sistema tributario basado en la determinación administrativa de las obligaciones tributarias y en su cobro coactivo. La primera función requeriría que la administración asignara un auditor a cada contribuyente, a fin de que le llevara las cuentas y determinara sus obligaciones tributarias; la segunda, implicaría realizar el cobro mediante los tribunales o dejar de lado el ordenamiento constitucional que protege los derechos individuales y las normas del debido proceso, para que la administración pudiese tomar posesión del dinero o los bienes de los contribuyentes para liquidar la obligación fiscal determinada por ella misma.

Desechada entonces esta objeción, pero reconociendo que, normalmente, los contribuyentes preferirían no pagar sus impuestos o pagar lo menos posible, se plantean tres preguntas:

- ¿Qué tareas o funciones debe desarrollar la administración tributaria para cumplir con su objetivo?
- ¿Qué recursos y facultades requiere para desempeñar esas funciones?
- Dados los recursos y las funciones, ¿con qué grado de eficacia y eficiencia está realizando sus tareas la administración tributaria?

1.2 Funciones de la administración tributaria

Pueden agruparse en funciones de control, de servicio al cliente y de apoyo. Las funciones de control implican que la administración debe ser capaz de detectar, corregir y castigar los incumplimientos tributarios. Las de servicio al cliente son todas las actividades orientadas a inducir el cumplimiento voluntario y minimizar su costo. Las funciones internas de apoyo incluyen todos los servicios administrativos, logísticos e informáticos que permiten realizar las primeras.

Para detectar los incumplimientos, la administración necesita saber quiénes tienen obligaciones tributarias y si las cumplen o no. Esta función involucra a los contribuyentes, los declarantes[5] y los auxiliares designados para desempeñarla.[6] La administración cuenta con dos instrumentos: la información masiva que le suministran los propios contribuyentes y declarantes, el registro público, otras organizaciones públicas y administraciones tributarias, y el trabajo de investigación que realizan los auditores, o más bien, los inspectores fiscales, a partir de esa información masiva (Peña, 1997a y 1997b) [7].

Se debe tener en cuenta lo siguiente:

- El diseño del sistema tributario tiene un impacto importante sobre el incentivo que tienen los contribuyentes para suministrar la información: los contribuyentes tenderán a documentar las compras que generen créditos en el caso del impuesto sobre las ventas, o gastos deducibles en el caso del impuesto sobre las rentas, mientras que estarán menos inclinados a documentar los gastos que tengan pocos incentivos financieros.
- El sistema sancionador también tiene un impacto importante; si el incumplimiento de la obligación de informar no tiene consecuencias, o si estas son muy leves, ciertos contribuyentes podrían optar por recibir la sanción en vez de cumplir con la obligación.
- Toda la información disponible resultaría de muy poca utilidad para la administración sin un sistema que permita manejar eficientemente los datos suministrados por los contribuyentes y por otras fuentes de información de interés fiscal (como el registro de la propiedad) para los períodos no prescritos y acumular los datos que suministran todas esas fuentes sobre cada contribuyente individual.

Una vez detectado el incumplimiento, la administración debe corregirlo; esta medida puede consistir en registrar a un contribuyente omiso, recuperar una suma no pagada, obtener determinada información sobre clientes o proveedores, etc.

Por último, la administración necesita castigar los incumplimientos, pues si se limita a corregirlos, los contribuyentes podrían tener un

5 Es decir, personas físicas o jurídicas sin obligación de pagar impuestos, pero que deben suministrar información a la administración tributaria.
6 Un ejemplo son los bancos autorizados para recibir el pago de obligaciones tributarias.
7 El trabajo de auditoria o inspección fiscal no resulta muy productivo si el auditor “parte de cero” y llega a la empresa que va a auditar sin información de calidad sobre su actividad.

incentivo para incumplir, como pasaba en Costa Rica cuando las deudas tributarias no generaban intereses.

Ahora bien, en un sistema tributario basado en el principio del cumplimiento voluntario, es evidente que las funciones de control procuran disuadir a los contribuyentes de la tentación del incumplimiento, pero no son la principal fuente de ingresos para la administración. Lo normal debe ser que el contribuyente determine por sí mismo y en forma correcta sus obligaciones tributarias y proceda a pagarlas, sin intervención administrativa.

Por esta razón, las funciones que genéricamente podemos llamar de "servicio al cliente" tienen una importancia cada vez mayor en las administraciones tributarias modernas. Ellas incluyen todas las actividades dirigidas a que el contribuyente conozca y entienda sus obligaciones tributarias, las funciones de asistencia en el cumplimiento de esas obligaciones (programas informáticos para llenar las declaraciones, servicios de asistencia y consulta) y las orientadas a minimizarle el costo de cumplir con ellas (que pueda pagar con un desplazamiento físico mínimo, sin filas y trámites engorrosos, entre otras).

Aunque la necesidad de facilitar el cumplimiento voluntario podría parecer obvia, en la práctica, la administración enfrenta un reto cotidiano para balancear sus obligaciones de servicio y control. Por ejemplo, hasta hace pocos años, obligaba a los contribuyentes que querían utilizar comprobantes autorizados a hacer largas filas para que les "sellaran" las facturas, mientras que quienes ni siquiera intentaban cumplir con la obligación de utilizar comprobantes autorizados enfrentaban una situación de virtual impunidad.

1.3 Atributos y recursos mínimos: modelo ideal

¿Cuáles son los atributos y recursos mínimos para que una administración tributaria moderna pueda cumplir eficazmente con las funciones descritas en los párrafos anteriores? Este tema ha sido objeto de amplia discusión entre los administradores fiscales[8].

Desde el punto de vista de la administración, esos atributos y recursos, que incluyen el presupuesto de operación, las reglas administrativas y el régimen de personal, así como la ley general tributaria, son "parámetros" que se definen en forma externa y sobre los cuales no tiene responsabilidad. Sin embargo, desde el punto de vista del país, es muy clara la importancia de fijar estos parámetros

8 Una síntesis de esta discusión puede encontrarse en www.ciat.org/mejo/fact.asp

de manera congruente con el objetivo de la administración tributaria: la aplicación eficaz y equitativa de la normativa tributaria vigente. Cuando se evalúan los resultados de la gestión tributaria, es importante distinguir entre los resultados que se derivan de la mayor o menor habilidad e inteligencia de la administración en el desempeño de sus funciones y los que resultan de esa definición de parámetros externos.

1.3.1 Ley General Tributaria

La administración debe contar con las potestades necesarias para conocer la situación de los contribuyentes, detectar y castigar los incumplimientos formales y sustantivos y cobrar las deudas morosas, en un marco de seguridad jurídica, transparencia de criterios y respeto a los derechos de los contribuyentes.

1.3.2 Estructura tributaria y diseño de los impuestos

La estructura tributaria debe apoyarse en unos pocos impuestos de bases amplias, con el menor número posible de casos especiales y excepciones[9]. Lo típico es que esto se traduzca en una estructura basada en el impuesto a la renta de las personas y las empresas, un conjunto reducido de impuestos al consumo (valor agregado y selectivo) y un conjunto, también reducido, de impuestos a la propiedad (vehículos y bienes inmuebles), de amplias bases y con estructuras sencillas (pocas alícuotas, pocas excepciones).

1.3.3 Sistemas de información

En un sistema basado en el cumplimiento voluntario y la autoliquidación de los impuestos, es indispensable contar con información de alta calidad sobre los contribuyentes y disponer de herramientas que permitan la gestión masiva de esa información[10]. También es indispensable que el sistema le permita a la administración conocer y evaluar sus propias actuaciones, desde el nivel más agregado hasta el del funcionario individual. Debe quedar claro que ese sistema lo componen la información misma y las aplicaciones informáticas para manejarla.

1.3.4 Capacidad de actuación

La administración necesita contar con un marco jurídico y un equipo laboral con régimen profesional, capaz de aplicar las leyes tributarias de manera general y no discriminatoria y que no esté expuesto a

9 Ver Casanegra y Bird (1992) y Silvani y Baer (1996), para una excelente discusión acerca de la relación entre la simplificación del sistema tributario y el éxito en la reforma de la administración tributaria.

10 En Costo y Arroyo (1994) hay una amplia exposición sobre las características de un sistema integral de información para la administración tributaria.

presiones políticas (carrera de los funcionarios afectada por motivos políticos) o económicas (funcionarios sin remuneración adecuada o con funciones que impliquen conflictos de interés).

1.3.5 Recursos materiales

El presupuesto que requiere la administración para el descargo de sus tareas depende de las características de la ley general tributaria y del sistema impositivo y de las "reglas de operación" (régimen de contratación y régimen de personal) bajo los cuales funciona; por lo tanto, establecer reglas generales sólo tiene sentido en la medida en que las principales características de los sistemas tributarios de los países tiendan a converger. Como referencia, según los datos del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), las administraciones más eficientes tienen presupuestos equivalentes a cerca del uno por ciento de la recaudación, y en países en desarrollo, se han creado agencias de recaudación con presupuestos de alrededor del dos por ciento de la recaudación (CIAT, 2000).

En todo caso, es evidente que sin acceso a recursos informáticos (sistemas, equipo de cómputo, capacidad de interacción con los contribuyentes) transporte, medios de comunicación e instalaciones adecuadas, no es posible alcanzar un desarrollo satisfactorio de las tareas de la administración.

1.3.6 Recursos humanos

La administración requiere recursos humanos muy bien capacitados, remunerados en forma adecuada y competitiva y con un régimen de castigos e incentivos que permita estimular el buen desempeño y castigar el desempeño deficiente.

1.4 Evaluación de la administración tributaria

La calidad de la gestión tributaria se puede evaluar desde diferentes perspectivas:

- La eficacia con que la administración tributaria cumple sus funciones. En este caso, la pregunta es si la administración cumple o no, y en qué grado, una determinada tarea. Desde el punto de vista de la recaudación, el indicador relevante es la "brecha tributaria", es decir, la diferencia entre la recaudación que debería realizarse y la recaudación efectiva, tanto a nivel global, como impuesto por impuesto, pero para cada función específica pueden plantearse indicadores adicionales.[11]

11 En vez de presentar aquí un listado de posibles indicadores, se ha optado por incluir los indicadores en las secciones en que se realiza el análisis de la administración tributaria costarricense.

- La congruencia entre la forma en que se organizan las funciones de la administración y el modelo de gestión tributaria adoptado (Gill, 2000).[12] En este caso, no se dispondrá de un conjunto más o menos acotado de indicadores cuantitativos, sino más bien de una amplia gama de "preguntas guía", de orden cualitativo, que contribuyan a determinar el mayor o menor grado de congruencia.
- El cumplimiento de normas de calidad generalmente aceptadas o de prácticas más adecuadas en la organización de las funciones de la administración[13].
- El grado de eficiencia en la utilización de los recursos humanos y materiales. Desde esta perspectiva, más que determinar si la administración tributaria se encuentra en la "frontera de posibilidades de producción" de lo que se trata es de examinar si la productividad de las diversas funciones es creciente a lo largo del tiempo (es decir, si los costos son decrecientes). En la medida en que la determinación de los niveles razonables de productividad o de costos se establezcan mediante comparaciones con otras administraciones, esta perspectiva se acerca a la de las "mejores prácticas".
- La reputación de la administración: profesionalismo, honestidad, eficiencia, capacidad de detectar, castigar y corregir irregularidades. Aunque podría parecer que este es un factor secundario, en realidad, es un factor clave de éxito si el modelo de gestión tributaria escogido se basa en el cumplimiento voluntario, ya que este modelo difícilmente tendrá éxito si los ciudadanos perciben a la administración como ineficiente, deshonesta o incapaz de detectar y castigar el fraude. Para evaluar esta reputación, se puede recurrir a diversos instrumentos de evaluación del clima de opinión.

En este estudio se asume una perspectiva ecléctica, en la que se utilizan tanto indicadores de eficacia como de eficiencia, se comparan las prácticas con algunas de las "mejores prácticas" que se han identificado en la literatura y se presentan ciertos indicadores de eficiencia. No se trabaja en la evaluación de la reputación, porque requeriría un trabajo de campo que supera los límites de este estudio. Los indicadores y criterios específicos utilizados se discuten más adelante.

12 Aunque no se hace una referencia explícita a un "modelo de gestión", esta es, de hecho, la perspectiva del "modelo de congruencia."
13 Ver www.ciat.org/mejo/*.* La definición de un conjunto de indicadores relevantes generalmente aceptado es incipiente y la identificación de "mejores prácticas" es, como la metodología de Gill, una guía conceptual de orden general, no un conjunto de "benchmarks" contra los cuales hacer una comparación directa. Febres et al. (sf), Maria José Prieto (2000) y Monteczuma Quesada (2000) también aportan elementos útiles, sin que ninguno de ellos constituya un punto de referencia absoluto contra el cual contrastar, en todos los casos, una administración tributaria específica.

1.5 Perspectivas histórica y comparativa

El "nuevo modelo de gestión tributaria" al que se hizo referencia en la sección anterior y que refleja un consenso bastante amplio entre los administradores tributarios, es el resultado de una amplia experiencia de reforma en los sistemas y administraciones tributarias en todo el mundo. América Latina, sin exceptuar a Costa Rica, ha tenido una experiencia particularmente rica en este campo. En la primera parte de esta sección se hace una breve revisión de la experiencia internacional en materia de reforma de administraciones tributarias; en la segunda, se examina a grandes rasgos la experiencia nacional sobre la materia.

1.5.1 Reforma de la administración tributaria en América Latina

En muchos de los textos sobre "reforma tributaria" de los años ochenta, el "sistema tributario" pareciera ser entendido como "el conjunto de impuestos establecidos en las leyes tributarias", de manera que la discusión sobre la reforma es esencialmente una discusión sobre el diseño de los impuestos, muy influenciada por la teoría de la imposición óptima. Si bien algunos autores señalan las limitaciones que el contexto internacional y la realidad política imponen a la aplicabilidad de la teoría de la imposición óptima, lo cierto es que los problemas relacionados con la capacidad institucional para administrar el sistema tributario son prácticamente ignorados.

Sin embargo, en los años ochenta, los países de la región avanzaron significativamente en la reforma de sus administraciones tributarias; también lo hicieron, en esos mismos años, Portugal y España.[14] En 1990, Milka Casanegra ya había acuñado la celebra frase según la cual "en los países en desarrollo, la administración tributaria *es* la política tributaria" (Bird y Casanegra, 1992: 1). A partir de ese momento, la necesidad de simplificar las estructuras y reforzar las administraciones tributarias se volvió un tema prominente (Banco Interamericano de Desarrollo (BID), 1995).[15]

Más que intentar un repaso cronológico de las distintas experiencias de reforma tributaria acumuladas en América Latina en estos años, parece útil repasar las principales lecciones que se pueden derivar de esas experiencias.[16]

---

14 Los cambios en la administración tributaria española han tenido particular influencia en América Latina, gracias a la estrecha relación que mantiene con el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. En el caso de Costa Rica, esa influencia ha sido notable, desde la asesoría brindada por Rafael Sagrario a principios de los 90 hasta la cooperación con el Programa de Modernización de la Administración Tributaria lanzado unos años después y dirigida por Fernando Díaz Yubero, Ricardo Gómez-Acebo y Antonio Costo.

15 Sobre esto, ver Bird y Casanegra, 1992 y Silvani y Baer 1996.

16 En esta enumeración se siguen, básicamente, los resultados presentados por Silvani y Baer, 1996.

- El apoyo explícito y sostenido por parte de las autoridades políticas superiores es una condición fundamental para el éxito de la reforma de la administración tributaria, que no debe entenderse como un problema meramente técnico, sino que refleja una decisión política: la de cobrar los impuestos.
- Es indispensable avanzar simultáneamente en el fortalecimiento de la administración y en la simplificación de la estructura tributaria, de manera que se puedan reducir los costos directos de la administración y la presión fiscal indirecta. En la literatura se citan las experiencias de Bolivia (1986), Colombia (1986/88) y Jamaica (1986/87) como ejemplos de la importancia de este trabajo simultáneo sobre la administración y la estructura tributaria.
- La transformación de una administración tributaria es un proceso que toma años y requiere de una estrategia clara, basada en un diagnóstico realista de la situación inicial.
- Se deben identificar y corregir las deficiencias en el marco legal tributario (incluyendo la ley general tributaria) [17] y en la normativa contable.
- El proceso de reforma debe ser un proceso integral, que abarque todas las fases de la recaudación, pues de lo contrario, el "eslabón más débil" es el que define la capacidad efectiva de la administración.
- En las etapas iniciales del proceso, se debe enfatizar el tratamiento diferenciado de los contribuyentes según su tamaño, ya que por lo general, un número relativamente reducido de contribuyentes no sólo representa la mayor parte de la base imponible, sino que concentra una gran cantidad de información que puede utilizarse para ampliar, en una etapa posterior, la cobertura del trabajo de la administración.
- Para el éxito de la reforma, es indispensable consolidar un equipo rector del proceso muy capacitado, con los recursos y la autoridad necesaria para llevar a cabo su tarea. La continuidad del equipo también es muy importante, sobre todo si se considera la duración de los procesos de reforma de la administración tributaria.

Por último, cabe señalar que en algunos estudios más recientes (Shome, 1999) parece que el círculo se cerrara, pues se plantea la hipótesis de que tal vez se ha ido demasiado lejos en la simplificación y que es necesario recuperar ciertos principios de "buena técnica" en el diseño de los impuestos y ser más cuidadosos en el análisis del impacto de la estructura tributaria sobre la eficiencia en la asignación

17 En Costa Rica, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

de los recursos y sobre la equidad del sistema, si no en sentido vertical, al menos en sentido horizontal (a igual ingreso, igual contribución tributaria).

Estos cambios de énfasis no reflejan sólo un cambio en la opinión de los expertos, sino también cambios importantes en las capacidades de las administraciones tributarias de la región: las mismas tareas que podían parecer muy ambiciosas hace veinte años, son perfectamente razonables hoy en día para muchas de estas administraciones.

1.5.2 Reforma y modernización de la administración tributaria en Costa Rica (1990-2001)

Entre 1990 y 2001, es posible identificar tres grandes etapas en la reforma de la administración tributaria costarricense. Hasta 1992, esta administración estaba organizada por impuestos, no por funciones, lo que se correspondía con un modelo tradicional de organización, que ya para entonces, en las administraciones tributarias avanzadas, había sido sustituido por el modelo organizado alrededor de las funciones de gestión, recaudación, fiscalización y asistencia al contribuyente.

En 1992 se reestructuró la Dirección General de Tributación Directa (DGTD) según las líneas del modelo funcional y se establecieron las administraciones tributarias regionales (Decreto Ejecutivo 21427-H, 6 de julio de 1992). Este proceso constituyó un paso fundamental en la modernización de la administración tributaria costarricense y estableció las bases de su organización. En ese momento se estableció la estructura básica que todavía subsiste en la Dirección General de Tributación[18]: una dirección y una subdirección generales, subdirecciones de fiscalización, recaudación, gestión e informática y las administraciones regionales tributarias, incluyendo la Administración de Grandes Contribuyentes.

En 1996 se inició una nueva etapa en el proceso de modernización, con el lanzamiento del Programa de Modernización de la Administración Tributaria (PMAT). Para el diseño inicial se contó con la colaboración del Banco Interamericano de Desarrollo y para el diseño detallado y la ejecución, con la cooperación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España. El programa se financió con fondos de la Fundación de Cooperación Estatal (FUCE), el programa de cooperación técnica del Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica (MIDEPLAN) y recursos presupuestarios ordinarios del Ministerio de Hacienda.

---

18 Así pasó a llamarse la Dirección General de Tributación Directa a partir del Decreto 27146-H del 21 de mayo de 1998.

El PMAT se propuso renovar completamente la estructura, los métodos de trabajo y los sistemas de información de la DGTD. El "catálogo de problemas" planteado en el Informe sobre el inicio del proyecto (PMAT: Tomo I, 1997) permite formarse una idea bastante clara de las dificultades enfrentadas al comienzo y establecer un punto de comparación para evaluar el progreso que ha tenido el proceso de modernización desde entonces hasta la fecha.

El listado es el siguiente:

Área legal
- Régimen sancionador ineficiente.
- Sistema de traslado de créditos ingestionable.
- Inoperancia del sistema de devoluciones.
- Errores estructurales en las leyes impositivas.
- Limitaciones en la obtención de información de terceros.

Área de recaudación
- Convenio inadecuado con las entidades bancarias.
- Ausencia de negociaciones directas con las entidades bancarias.
- Información insuficiente y lenta por parte de las entidades bancarias.
- Excesiva complejidad en la recaudación voluntaria.

Área de gestión
- Ausencia de normalización de documentos.
- Defectos de identificación en el Registro Único de Contribuyentes (RUC).
- Seguimiento inadecuado de los omisos.
- Escaso desarrollo de los servicios de información y atención a los contribuyentes.

Área de fiscalización
- Inadecuada atribución de competencias catastrales.
- Reducido número de auditores, con poca capacitación.
- Ausencia casi total de investigación.
- Falta de seguimiento de los expedientes, una vez concluida la auditoría.
- Riesgo de subjetividad en la selección de los contribuyentes.
- Escasos resultados de las auditorías en términos de recaudación efectiva.

Área de informática
- Desmotivación del personal.
- Falta de capacitación a nivel técnico.
- Falta de definición de funciones y responsabilidades.

- Comunicación deficiente entre usuarios y funcionarios.
- Falta de trabajo en equipo.
- Esquema retributivo incoherente.
- Lentitud en la adopción de decisiones.
- Exagerada centralización de funciones.

Sistema de información actual
- Con frecuencia priva lo inmediato sobre lo importante.
- La información se encuentra en compartimientos estancos.
- La calidad de la información es deficiente.
- Hay desconfianza por parte de los usuarios.
- Proliferan las actividades manuales.
- No se cuenta con una metodología de trabajo.
- Falta planificación sobre la producción del sistema.
- Hay un retraso excesivo en la incorporación de información al sistema (PMAT, 1997).

Aunque una importante proporción de los problemas señalados en el informe inicial, elaborado en junio de 1996, persiste seis años después, también es cierto que ha habido un avance notable en muchos frentes, incluyendo la revisión de los convenios bancarios, la normalización de los formularios y la velocidad de incorporación de la información al sistema.

Debe señalarse que el Programa de Modernización, lanzado como una prioridad del ministerio en 1996, experimentó un "cambio de ritmo" muy importante durante los dos primeros años del gobierno del Presidente Miguel Angel Rodríguez Chavarría. A pocos meses de iniciado el nuevo Gobierno, concluyó el proyecto de cooperación técnica con la Agencia Tributaria Española, que se había prolongado por dos años. Las nuevas autoridades decidieron descontinuar el programa de cooperación técnica sin que se hubiera alcanzado el grado de desarrollo institucional y la capacidad técnica necesarios para concluir el Proyecto, y en particular, el componente de desarrollo del sistema de información para la administración tributaria, que sufrió una notable desaceleración.

Sin embargo, en mayo de 1998, se reestructuró la Dirección General de Tributación Directa, que cambió su nombre a Dirección General de Tributación. (decreto 27146-H, 21 de mayo de 1998). Se estableció una nueva estructura, compuesta por una Dirección General, las Divisiones (que sustituyeron a las antiguas Subdirecciones) y las administraciones tributarias. Las mayores diferencias con respecto a la estructura anterior son la fusión de las antiguas Subdirecciones de Recaudación y Gestión en una División de Recaudación y Atención al Contribuyente, la eliminación del Cuerpo Asesor, cuyas funciones

fueron asumidas por la División de Normativa, y la creación del Órgano de Normalización Técnica, requerido por la ley 7729 de Modificación de la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

En el año 2000 se reinicia el programa de cooperación técnica con la Agencia Tributaria Española. Los primeros frutos de esta cooperación retomada fueron una serie de documentos de diagnóstico y un vigoroso esfuerzo para completar el desarrollo del nuevo sistema de información y de los procedimientos que se apoyan en él. Asimismo, se inicia un programa de capacitación de todos los funcionarios de la DGT sin precedentes en la historia de la institución en términos de cobertura, amplitud y profundidad.

En este nuevo contexto, la Dirección de Tributación y la Dirección del Programa de Modernización coinciden en una sola persona, con lo que las líneas de mando son mucho más claras que las establecidas durante el gobierno anterior, cuando la Dirección del Programa de Modernización recayó sobre un asesor, de manera que la Directora General, en la práctica, tenía que reportar ante el Director del PMAT, el Viceministro de Ingresos y el Ministro de Hacienda. La multiplicidad de líneas de mando fue un factor de considerable atraso en el avance de las actividades del Proyecto entre 1996 y 1998.

El aspecto más positivo del proceso que arrancó en 1992, es que se elaboraron y profundizaron algunos conceptos fundamentales (pago voluntario, autoliquidación, descentralización, organización por funciones) y se mantuvo la continuidad en el plano teórico, sin rupturas importantes.

Sin embargo, deben señalarse dos deficiencias importantes. La primera es la discontinuidad en el equipo de dirección superior de la reforma de la administración tributaria. En los dos últimos gobiernos, hubo cuatro directores generales de Tributación, tres viceministros del área de ingresos, al menos dos directores del PMAT (posteriormente la posición desapareció) y cuatro directores de la División de Informática. Esta falta de continuidad en la dirección del proceso ha sido una de las causas fundamentales del lento avance que se observa en varias áreas clave del Proyecto.

La segunda deficiencia es la dependencia de fondos extra-presupuestarios para financiar las actividades de modernización: entre el 2001 y 2002, tal como sucedió entre 1996 y 1998, los programas de modernización se apoyan en mecanismos de financiamiento que no forman parte del presupuesto del Ministerio de Hacienda, con el Banco Interamericano de Desarrollo como la principal fuente de recursos en el período más reciente.

Esta dependencia de fondos extra-presupuestarios evidencia una debilidad de la administración, que debería poder pagar por estos procesos y por sus tareas rutinarias con sus propios fondos y es una de las razones que explican las intermitencias en los procesos de modernización.

1.6 El estado actual de la administración tributaria costarricense

En esta sección se examina el estado actual de la administración tributaria costarricense. En primer término, se compara la realidad de la administración con respecto a los atributos y recursos mínimos discutidos en los acápites superiores. Luego se presenta una somera descripción de la estructura organizativa de la Dirección General de Tributación y se analizan los instrumentos de planificación y control de gestión que utiliza. Por último, se evalúa su desempeño en el cumplimiento de las funciones señaladas.

1.6.1 Atributos y recursos mínimos: la realidad

a) Ley general tributaria

Con las reformas al Código de Normas y Procedimientos Tributarios de 1999, la administración recupera la facultad de sancionar los incumplimientos de los contribuyentes, facultad que había perdido cuando la Sala Cuarta declaró inconstitucional una buena parte de la Ley de Justicia Tributaria. Sin embargo, aún subsisten problemas importantes:

- El proceso de notificación de la determinación de las deudas, cuando el contribuyente y la administración tienen alguna diferencia, puede implicar hasta cinco comunicaciones por vía administrativa, sin que se puedan tomar medidas cautelares o iniciar un cobro judicial o coactivo: (i) Notificación de la diferencia y propuesta de arreglo por parte del auditor; (ii) Traslado de cargos, si la propuesta es rechazada; (iii) Resolución determinativa, si el contribuyente objeta el traslado de cargos; (iv) Confirmación de la resolución determinativa, por parte del Gerente de la Administración Tributaria, si el contribuyente presenta un recurso de revocatoria; (v) Sentencia del Tribunal Fiscal, en caso de que el recurso de revocatoria sea rechazado por el Gerente, pero el contribuyente persista en su oposición. (vi) Emisión de un certificado de adeudo, por parte de la administración. Por último, si el contribuyente se niega a pagar, el certificado de adeudo pasa a cobro judicial, sin perjuicio de que el contribuyente mantenga su querella con la administración en la vía contencioso-administrativa.

- Durante este prolongado proceso, hay muchas oportunidades de que el contribuyente pierda o se deshaga de los bienes que serían liquidados si la administración gana el caso. Si la pérdida de los bienes o activos es simulada, se puede actuar contra él por la vía judicial, pero esto inicia un nuevo proceso, muy extenso y con resultados inciertos.
- La administración carece de facultades para obtener información sobre los contribuyentes con cuentas en el sistema bancario nacional. Paradójicamente, en virtud de un acuerdo de intercambio, sí recibe información detallada sobre las cuentas bancarias que los costarricenses mantienen en los Estados Unidos.
- El cobro coactivo se realiza en sede judicial, no en vía administrativa, por lo tanto, la administración carece de la facultad de cobrar las deudas de los morosos que se nieguen a normalizar su situación y debe recurrir al auxilio de los tribunales. En las administraciones tributarias avanzadas, el cobro coactivo normalmente forma parte de la vía administrativa, aunque el contribuyente puede acudir a la vía judicial para pedir que se le restituya, con intereses, cualquier monto que le haya sido cobrado incorrectamente.

En síntesis, aunque el Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece facultades y atribuciones sancionadoras razonables para la administración tributaria, los procesos de cobro son aún engorrosos y de larga duración, y no se dispone de medidas cautelares adecuadas durante el proceso; la administración carece de facultades para el cobro coactivo, y en el campo de la información bancaria, no dispone de los medios adecuados para obtener la información que requiere para el desempeño de sus tareas.

b) Sistema tributario

En cuanto al diseño de los impuestos, aunque ha habido un avance importante en el proceso de simplificación, aún hay problemas importantes:

- Se mantienen amplias exoneraciones del impuesto sobre la renta de las empresas, entre las que se destacan la exclusión de las cooperativas y de las empresas ubicadas en zona franca.
- El principio de territorialidad crea un portillo de fácil acceso para eludir el pago del impuesto sobre la renta; por otra parte, el carácter cedular del impuesto impide contar con una estructura de tasas marginales progresivas en función del ingreso total percibido por el sujeto pasivo.

- El impuesto sobre las ventas sigue siendo el embrión de un impuesto al valor agregado, en el que se mantiene el principio de incorporación física en vez del de incorporación financiera como base para la obtención de créditos; sigue siendo un impuesto que excluye los servicios, salvo los que están explícitamente incluidos, con una extensa lista de bienes exentos y con numerosas personas jurídicas exentas. Estas características encarecen la administración del impuesto y facilitan la evasión fiscal.

c) Sistemas de información

A pesar de que, como ya se señaló, el desarrollo del sistema de información de la administración tributaria ha sido retomado como una tarea prioritaria por el actual Director General de Tributación, y de que también se ha retomado la cooperación técnica con la Agencia Tributaria Española, todavía hay limitaciones importantes en la calidad del sistema de información; el aplicativo informático no está concluido y su desempeño presenta deficiencias, tanto por los tiempos de respuesta como por la inflexibilidad de algunas aplicaciones. Sin embargo, a pesar de estas imperfecciones, la capacidad de gestión de información masiva por parte de la administración tributaria se ha incrementado sustancialmente, lo que se hizo evidente con el lanzamiento de la primera campaña de *sombras*,[19] realizada en el 2001, y los buenos resultados obtenidos.

d) Recursos materiales

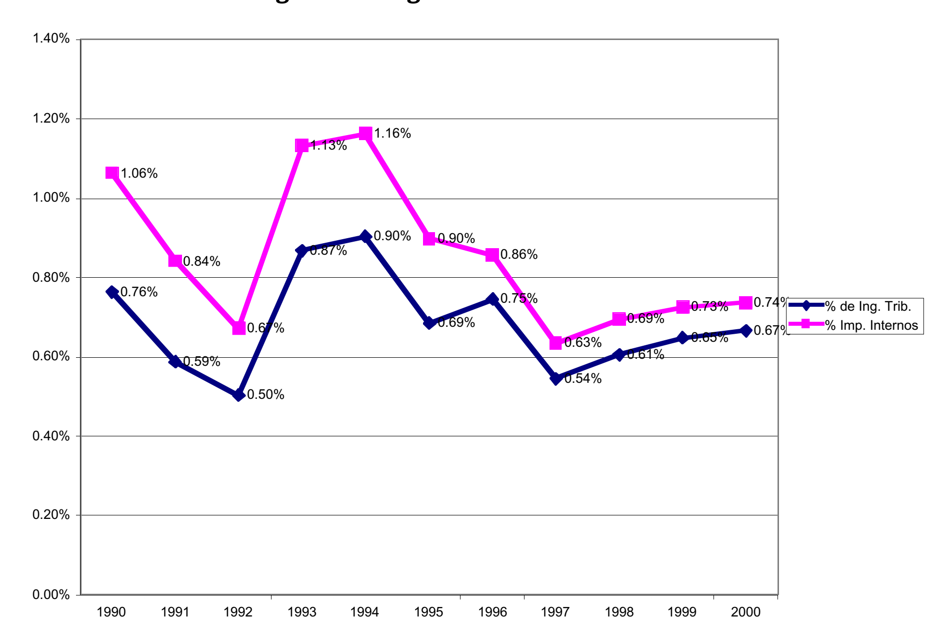
El gasto de la administración tributaria costarricense, expresado como porcentaje del total de los ingresos tributarios, ha oscilado entre un máximo de 0.90% en 1994 y un mínimo de 0.54% en 1997.[20] Expresado con relación a los tributos internos, el porcentaje ha oscilado entre un máximo de 1.16% en 1994 y un mínimo de 0.63% en 1997, con ligeros incrementos en los tres años siguientes. En el Gráfico 1 se presenta la evolución de estas dos variables para el período 1990-2000; llama la atención la variabilidad del gasto como porcentaje de los ingresos.

---

19 Las liquidaciones “sombra” son liquidaciones que realiza la administración para determinado contribuyente, con base en información suministrada por otros. Si se detectan diferencias entre los montos que ellos reportan haber pagado a ese contribuyente y el ingreso que él declaró, se le notifican, para que normalice su situación.

20 La información presentada en esta sección se calculó con base en las liquidaciones de ingresos tributarios y de gastos de la DGT suministradas por la Contraloría General de la República.

Gráfico 1
Relación gastos/ingresos de la DGT. 1990-2000



En el análisis comparativo de las administraciones tributarias realizado por el CIAT (CIAT, 2000) que incluyó las administraciones tributarias de Alemania, Canadá, España, Estados Unidos, Irlanda, Italia, los Países Bajos, Suecia y Chile, se reporta que en cinco de estos países el gasto de la administración representa alrededor del 1% de los ingresos recaudados, en tres de ellos es superior al 1.5%, y solo en uno se ubica en un porcentaje de alrededor del 0.5%. Si se considera que se trata de administraciones avanzadas, en países que tienen una cultura de cumplimiento voluntario bastante desarrollada y con sistemas tributarios fuertes, mientras que Costa Rica cuenta con una administración menos evolucionada, con infraestructura y equipo insuficientes, que opera en un país en el que hasta hace poco la impunidad legal alimentaba una cultura de alto incumplimiento tributario y en el cual el diseño técnico de los principales impuestos muestra notables deficiencias, este nivel de gasto no sólo es modesto, sino insuficiente para cumplir adecuadamente con las tareas de la administración. El uso regular de fondos extra-presupuestarios para el cumplimiento de las tareas ordinarias y las continuas penurias en cuanto al acceso a equipo básico confirman esta afirmación.

A pesar de estas limitaciones, la administración ha hecho un esfuerzo considerable por dotarse de las instalaciones, el equipo de cómputo y de transporte y los demás recursos materiales necesarios para el desempeño adecuado de sus funciones (Ramírez, 2002). Sin embargo, todavía no hay políticas definidas y con financiamiento asegurado que garanticen una dotación de recursos óptima, estable y

con capacidad de renovarse para asegurar un grado razonable de funcionalidad.

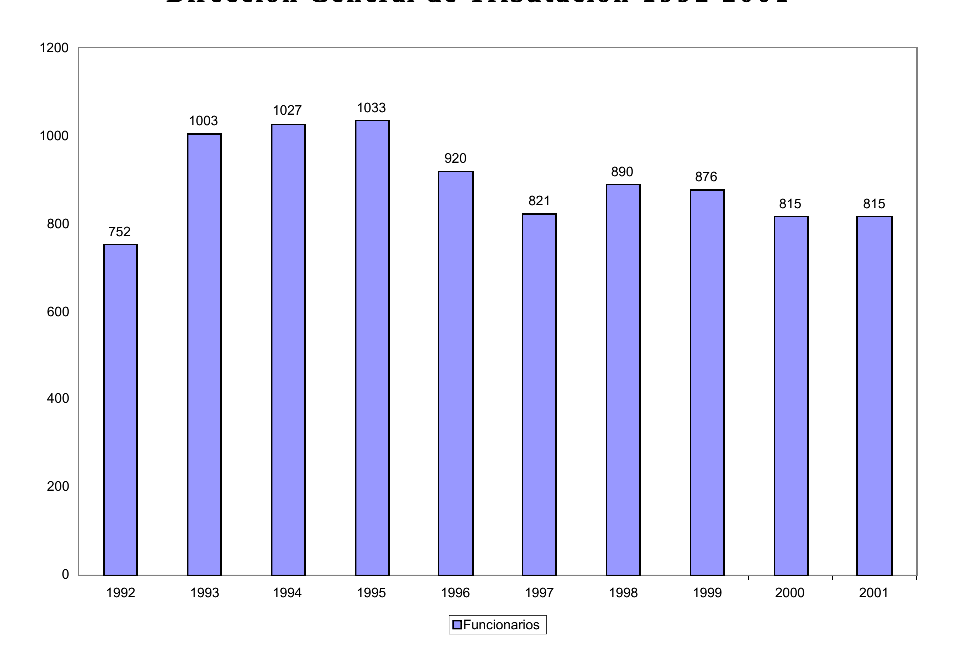
Por ejemplo, con respecto al equipo de informática, aunque sufrió una renovación dramática en los últimos seis años, en el 2001 se anunció el agotamiento de una plataforma de comunicaciones que estaba siendo utilizada para propósitos mucho más ambiciosos que los definidos en un principio, así como la limitada capacidad del servidor de producción (Martín, 2001).

A las limitaciones presupuestarias debe sumarse la poca agilidad de los procesos de compra; de acuerdo con las estimaciones de la administración, el tiempo mínimo requerido para una "compra directa" es de cuatro meses, mientras que una licitación pública puede tomar 13 meses o más (Ramírez, 2002). En la práctica, los procedimientos toman más tiempo y se incurre en el sin sentido de tener que autorizar aumentos para cuotas de gasto trimestral (ya que los límites de gastos se fijan trimestralmente) en procesos que de antemano se sabe no se pueden completar en un trimestre.

e) Recursos humanos

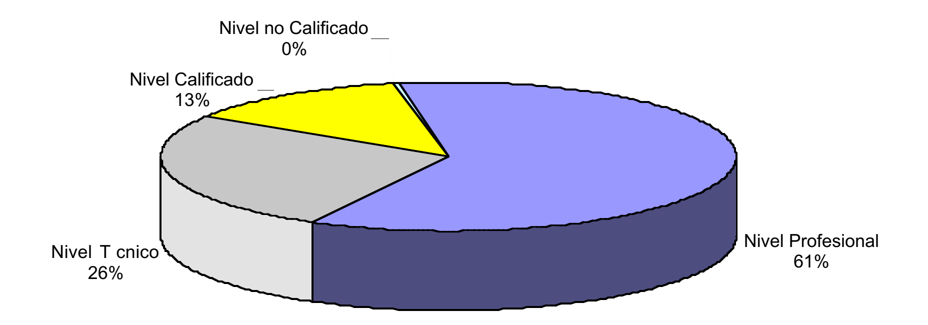
En el Gráfico 2 se muestra la variación en el número de funcionarios de Tributación Directa; la distribución del personal según su grado de calificación se presenta en el Gráfico 3.

Gráfico 2.
Número de personas que laboraban en la Dirección General de Tributación 1992-2001



Como puede observarse, a partir de un máximo de 1033 funcionarios en 1995, la tendencia ha sido a una reducción del personal, hasta llegar a 815 funcionarios a finales del año 2001 (Ramírez, 2002), o sea, que la reducción ha sido superior al 20%.

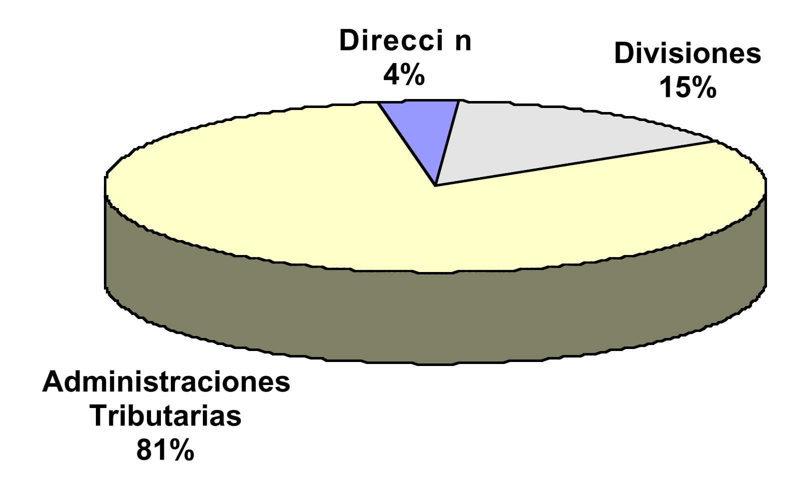
Gráfico 3
Distribución del personal de la Dirección General de Tributación según su calificación



Este predominio de personal profesional o calificado, que contrasta con la falta de profesionalización de otras administraciones tributarias en países en vías de desarrollo, podría no ser tan favorable para la administración, porque a falta de personal menos calificado, puede que se estén utilizando profesionales muy calificados para la realización de tareas que no requieren de esa calificación. Las evaluaciones de los servicios de fiscalización realizadas por la Agencia Estatal de Admistración Tributaria (AEAT) han señalado reiteradamente la falta de personal auxiliar que asista a los auditores o inspectores fiscales en sus tareas.

En el Gráfico 4 se aprecia que el grueso del personal se encuentra en las administraciones tributarias; en las Divisiones y en la Dirección General hay un porcentaje inferior al 20%, lo que refleja el avance en el proceso de descentralización de la administración tributaria que se inició en 1992 y se ha venido fortaleciendo desde entonces.

Gráfico 4
Distribución del personal de la Dirección General de Tributación por dependencias



En el Cuadro 1 se presenta la distribución del personal; algunas de las cifras se analizan con más detalle en otras secciones del documento, pero puede apreciarse el reducido número de funcionarios en el área de fiscalización. Incluso en la Administración de Grandes Contribuyentes, donde la relación de funcionarios por contribuyentes es superior al promedio, el número parece reducido, si se considera la complejidad de las tareas de fiscalización que deben realizar.

Desde el punto de vista cualitativo, se observan tres deficiencias clave en el régimen de personal de la administración tributaria:

- La administración no dispone de un sistema de ingreso con requisitos específicos y predeterminados, lo que resulta en contrataciones y promociones de personal que no tiene los conocimientos mínimos indispensables con respecto al negocio tributario. Se han iniciado negociaciones con el Servicio Civil para diseñar un sistema adecuado para la contratación de nuevo personal.

Cuadro 1
Distribución del personal de la Dirección General de Tributación por administración y área funcional[21]

Administración	Gerencia y área adm.	Área legal	Valoración	Recaudación y atención al contribuyente	Fiscalización	Total
San José	16	29	16	195	80	336
Grandes contrib.	5	5	no	15	33	58
Alajuela	4	4	2	25	11	46
Cartago	4	5	2	19	11	41
Heredia	3	4	2	20	11	40
Guanacaste	3	2	no	15	8	28
Puntarenas	4	2	3	14	8	31
Limón	6	2	1	11	8	28
Zona Norte	3	2	no	13	8	26
Zona Sur	3	2	no	14	8	27
TOTAL	51	57	26	341	186	661

Fuente: (DGT, 2001)

- La administración no dispone de un régimen de incentivos y castigos que le permita premiar el trabajo destacado y castigar el insatisfactorio; tampoco cuenta con un sistema de indicadores que le permitan identificar uno u otro.
- No existen programas institucionales de inducción, capacitación y actualización del personal de la DGT. El programa de capacitación que se está desarrollando actualmente, muy ambicioso y de un nivel extraordinario, no está institucionalizado, se financia con recursos extra-presupuestarios y fácilmente podría descontinuarse.

Por otra parte, la administración tampoco cuenta con un sistema de información sobre recursos humanos que le permita manejar los datos básicos requeridos para la administración del personal: índices de rotación, nivel de remuneración relativa (es decir, comparada con la distribución en el mercado), distribución por grados de calificación y administración tributaria. La diligencia de la Oficina de Control Gerencial le ha permitido a la administración subsanar algunos de los vacíos de información señalados, pero esto no aminora la necesidad de contar con sistemas de información de mayor calidad. La reciente contratación de una nueva directora de recursos humanos es parte de un esfuerzo de la Dirección General por corregir las deficiencias en esta área.

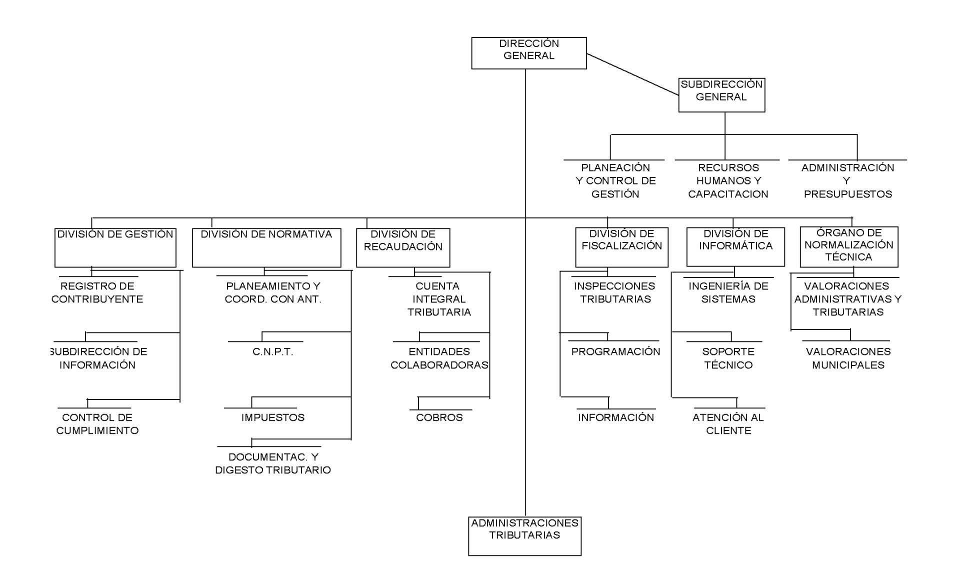
21 Es interesante señalar que allí se citan como fuentes diversos documentos y hasta una consulta telefónica, lo que confirma la falta de un sistema de información sobre recursos humanos.

1.7 Estructura organizativa

En Gráfico 5 se presenta el organigrama de la Dirección General de Tributación.[22] Como se mencionó, la administración tributaria realiza tres tipos de funciones: de apoyo, de control y de servicio al cliente.

- Las funciones de apoyo están concentradas en la Subdirección General y en la División de Informática. El Órgano de Normalización Técnica también tiene funciones de apoyo a las municipalidades y a la valoración administrativa. En este documento prestaremos especial atención a las funciones de planificación y de informática, por considerarlas claves para el proceso de modernización de la administración tributaria.
- Las funciones de control están distribuidas entre las divisiones de Gestión (responsable de los controles masivos), Recaudación (cuenta integral tributaria, entidades colaboradoras y cobro administrativo) y Fiscalización.
- Las funciones de servicio al cliente están concentradas en la División de Gestión.

Gráfico 5.
Organigrama de la Dirección General de Tributación.
Costa Rica, 2002



22 Suministrado por la Gerencia de Planeación y Control.

A continuación, se describen brevemente cada uno de los órganos representados en el organigrama (DGT, 2002a).[23]

La **Subdirección General** cuenta con tres gerencias: Planificación y Control, responsable de la elaboración y seguimiento de los planes plurianuales, anuales y de objetivos, así como de estudios especiales para el seguimiento y evaluación de la gestión tributaria; Recursos Humanos, encargada de la gestión del personal, y Administración y Presupuesto, responsable de preparar y controlar la ejecución de los presupuestos de la DGT, así como de obtener y distribuir los recursos materiales necesarios para el desarrollo de las actividades de la institución.

La **División de Recaudación** tiene tres subdirecciones: Cuenta Integral Tributaria, responsable del correcto ingreso de los documentos de autoliquidación a la base de datos de los contribuyentes y la determinación de los saldos correspondientes; Entidades Colaboradoras, responsable de las relaciones con los bancos que actúan como agentes de recaudación, y Subdirección de Cobros, responsable de las directrices, procedimientos y seguimiento de las tareas de cobro administrativo.

La **División de Gestión** cuenta con tres subdirecciones y un área administrativa: Información y Servicio al Contribuyente, responsable de los servicios de información y asistencia al contribuyente, del programa anual de divulgación tributaria y del diseño de los formularios tributarios; Control de Cumplimiento, responsable de la verificación del cumplimiento de las obligaciones formales de los contribuyentes y de la comprobación abreviada o formal del cumplimiento de las obligaciones materiales; Registro de Contribuyentes, responsable del registro de los contribuyentes y de la administración de la información que con fines fiscales obtenga de otros entes nacionales y extranjeros, y el Área de Documentación y Archivo, responsable del manejo de los documentos tributarios, físicos o digitales, que remiten los bancos y las administraciones tributarias.

La **División de Fiscalización**, responsable de las inspecciones tributarias, está organizada en tres subdirecciones: Inspecciones Tributarias, Programación e Información; esta última se encarga de obtener información de trascendencia tributaria, por suministro o por captación.

23 Basado en las resoluciones 13-98, 3-00 y 2-01, de la Dirección General de Tributación.

La **División de Normativa** la integran tres subdirecciones: de Planeamiento Estratégico y Coordinación Técnica con las Administraciones Tributarias, de Código, Normas y Procedimientos Tributarios y de Impuestos, y la Coordinación General del Centro de Documentación y Digesto Tributario.

La **División de Informática** cuenta con tres subdirecciones: Ingeniería de Sistemas, encargada del desarrollo y mantenimiento de los sistemas de información, de Soporte Técnico, encargada del manejo de las bases de datos, telemática y mantenimiento del equipo de cómputo y de Servicio a los Usuarios, responsable del diseño de los sistemas para la captación de los documentos presentados por las entidades colaboradoras u otras así como de la atención general de los usuarios.

El **Órgano de Normalización Técnica** cuenta con una Subdirección de Valoraciones Municipales, responsable de establecer las disposiciones generales de valoración para el uso común de las municipalidades, y una Subdirección de Valoraciones Administrativas, responsable del desarrollo de las normas para los avalúos administrativos.

Por último, están las **Administraciones Regionales Tributarias,** cuya estructura interna (no sus funciones) se detalla en las resoluciones de organización interna de la DGT.

Esta estructura organizativa presenta tres debilidades: la primera, relativa a la relación entre los servicios centrales y las administraciones regionales; la segunda, relativa a la ubicación de la Gerencia y la tercera (menos importante), relativa a la separación de las funciones de Gestión y Recaudación.

En cuanto a la relación entre los servicios centrales y las administraciones territoriales, no parece que el principio de desconcentración (PMAT, 1997) se haya aplicado en forma sistemática. Por ejemplo, salvo excepción, las responsabilidades operativas deben recaer sobre las administraciones tributarias, mientras que la definición de objetivos y métodos y el suministro de los recursos materiales y humanos requeridos por las administraciones regionales le corresponden a los servicios centrales. Tampoco queda claro el papel de los Gerentes de las administraciones regionales, sino que más bien se establecen, por excepción, los casos en que el personal de las administraciones responde directamente al Gerente. El resultado es que las divisiones interactúan de manera directa con los funcionarios correspondientes en las administraciones territoriales, debilitando la autoridad del Gerente e involucrando al

personal de las divisiones en la supervisión de las actividades operativas.

Esta parece ser una de las principales razones de la fuerte tensión existente entre los servicios centrales y las administraciones regionales y que se hace evidente tanto en los ejercicios colectivos de autoevaluación (DGT, 2000a y 2001b) como en las evaluaciones externas (Garde, 2001). Sin embargo, cabe señalar que la Dirección General está haciendo un gran esfuerzo para superar estos problemas, esfuerzo que se refleja, por ejemplo, en el establecimiento de metas "negociadas" entre la Dirección General y las administraciones regionales y en una programación más cuidadosa de las actividades de control masivo.

En segundo lugar, como ya fue señalado por Garde (2001), la Gerencia de Planeación y Control funciona, en la práctica, bajo la dependencia directa de la Dirección y no de la Subdirección General. Aunque esto es adecuado, dada la función de planificación estratégica y control de gestión que realiza, se contradice con la organización formal, que debería modificarse.

En tercer lugar, las razones que en su momento privaron para fusionar las divisiones de Gestión y Recaudación siguen siendo válidas. En esencia, dado que la DGT no tiene facultades para realizar el cobro en la vía coactiva, parece difícil justificar una división separada para la función de recaudación. Si bien es cierto que fue cuando se produjo esta división que empezó a avanzar significativamente en los planes de control masivo y de asistencia al contribuyente, pues antes los recursos de la división eran absorbidos por el mantenimiento de la Cuenta Integral Tributaria,[24] este parece ser un argumento para redefinir prioridades y reasignar recursos y no para crear una división separada.

1.8 Funciones de apoyo

1.8.1 Planificación y control

El instrumento de planificación utilizado por la DGT hasta el año 2000 era el Plan Anual Operativo (PAO), cuya elaboración y control se habían convertido en meras formalidades burocráticas.

Los PAOs constituían documentos de considerable extensión, mezcla de principios, deseos, objetivos y metas, cuyo incumplimiento se daba por descontado, que elaboraban las Divisiones, con base en

24 Entrevista con Giovanni Tencio, Director de Gestión.

lineamientos emanados de la Dirección General incorporando, en teoría, las observaciones de las administraciones regionales. Sin embargo, nunca se llegó a establecer una dinámica de trabajo de equipo entre divisiones y administraciones regionales, de manera que éstas se quejaban de que se les asignaban metas poco realistas y recursos insuficientes, mientras que a nivel central no había una verdadera exigencia de cumplimiento de las metas definidas en el Plan, las que, en muchos casos, se formulaban en forma tan general, que su verificación - ya no digamos cuantificación - resultaba imposible.

En el 2001, a raíz de las recomendaciones de Garde (2001), el PAO es sustituido por un Plan de objetivos y acciones estratégicas, mucho más compacto y, sobre todo, cuantificable, que se convierte en el principal instrumento utilizado por la Dirección General para controlar el desempeño de la organización. A diferencia de lo que sucedía con los PAOs, el grado de cumplimiento del Plan de objetivos es muy alto.

El principal defecto del Plan de objetivos del 2001 es que en el rubro correspondiente a *Control del cumplimiento tributario*, los objetivos se definen en términos de acciones y no de resultados. Por ejemplo, se define una meta para las actuaciones de fiscalización, pero no en cuanto a la recaudación efectiva que resulte de esas actuaciones.[25]Esta deficiencia tiende a subsanarse en el Plan de objetivos y acciones estratégicas del 2002.

Sin embargo, preocupa el aumento en el número de páginas del documento del Plan (cinco páginas en el 2002 en vez de las dos del 2001),[26] la tardanza en su aprobación oficial (que se produjo en abril, cuando debería estar aprobado a principios de año) y la indefinición de algunos aspectos (planes para áreas específicas), que quedan pendientes de la aprobación por parte del Director General. Esta indefinición obedece al intento - positivo - de establecer metas "negociadas" con las administraciones regionales, en vez de imponerlas desde la Dirección General. En el futuro, sería deseable que el proceso de definición de metas se iniciara más temprano, de manera que desde el comienzo del año la organización tuviera una clara definición de todas sus metas. Un cambio muy positivo desde el punto de vista de la cultura institucional y el manejo de las

25 Ver discusión sobre este punto en la sección sobre fiscalización.
26 El crecimiento del Plan de objetivos refleja, en parte, una mayor confianza de la organización en su capacidad de cumplir con las metas que se impone. Si en el 2002 el grado de cumplimiento es tan alto como en el 2001, la preocupación planteada habrá sido infundada.

relaciones con los contribuyentes y con la ciudadanía en general, es que el Plan se ha hecho público a través de la página Web de la DGT.

Además, como instrumento de control, se ha desarrollado un sistema estandarizado de informe de resultados para las administraciones regionales, el que todavía se genera a mano. La transición hacia reportes generados por el sistema informatizado ya se ha iniciado y debería completarse durante el año 2002.

En este campo, resulta preocupante la lentitud en la ejecución de los planes de mejora establecidos por la propia administración. La conveniencia de establecer el sistema de planificación por objetivos ya fue señalada en el diagnóstico inicial del PMAT, en 1996. En el informe de consultoría de Herrera (1998) se hace un diagnóstico más detallado de los procesos de planificación vigentes y se señalan sus deficiencias principales; en especial, se destaca la carencia de un sistema de información que permita dar un seguimiento adecuado a las metas cuantitativas[27] del Plan Anual; en ese momento, todo el proceso se realizaba "manualmente". Herrera recomienda el establecimiento de la planificación por objetivos, que debería haber estado en funcionamiento en 1999.

La consultoría realizada por Garde en marzo del 2001 (Garde, 2001), cuando la DGT ya debería de haber tenido al menos dos años de experiencia en la planificación por objetivos, hace básicamente el mismo diagnóstico y la misma propuesta de Herrera. Como se verá más adelante, en el área de fiscalización se observa un fenómeno semejante: repetidos y acertados diagnósticos de la situación del servicio no han dado lugar, en forma oportuna y expedita, a las acciones requeridas.

Dos factores parecen incidir sobre esta falta de capacidad gerencial para poner en práctica dentro de plazos razonables los diversos programas de modernización: uno es la falta de continuidad en la dirección superior, que debilita el acopio de información y experiencia y, en cierto modo, obliga a repetir los ejercicios de diagnóstico, porque las nuevas autoridades desean evaluar la situación de la administración por sus propios medios; el segundo es que casi todas las transformaciones propuestas dependen del desarrollo del sistema de información de la administración tributaria, el cual también ha sufrido rezagos importantes, como se explica en la sección siguiente.

27 Esto sin perjuicio de que muchas de las metas u objetivos establecidos en los Planes no eran cuantificables.

1.8.2 Sistema Integral de Información para la Administración Tributaria

El desarrollo del sistema integral de información fue, desde el comienzo, un componente central y estratégico del Programa de Modernización de la Administración Tributaria (PMAT, 1997). La estrategia escogida fue adaptar el sistema de información desarrollado en Honduras con la cooperación técnica de la Agencia Tributaria Española, pues las características técnicas del diseño permitían suponer una adaptación y puesta en marcha en un tiempo y con costos inferiores a los que supondría optar por un nuevo diseño. Sin embargo, pronto fue evidente que las adaptaciones en áreas claves del sistema (gestión, recaudación y control) equivalían, prácticamente, a un diseño nuevo (López, 1997); esto y los retrasos en los procesos de adquisición de equipo, acabaron con la expectativa inicial de tener el nuevo sistema funcionando en alrededor de un año.

A finales de julio de 1998, al concluir los dos años del programa inicial de cooperación técnica española con la DGT, la perspectiva sobre el desarrollo del sistema ha cambiado notablemente: "La construcción de un nuevo sistema de información adaptado a los requerimientos de una organización compleja como la Tributación es una tarea que no se puede completar en dos años, sino que requiere de un período prolongado de desarrollo, de asimilación por parte de los usuarios y de recomposición de los procedimientos y los requerimientos informáticos." (López, 1998: l)

Actualmente, los componentes básicos del sistema ya están funcionando: captura de declaraciones y actualización de la cuenta corriente, consulta integral, RUC, omisos, funciones básicas de control de bancos, sombras, selección de contribuyentes por atributos y criterios, control de la asignación de casos y ejecución del plan de fiscalización, gestión de expedientes, subsistema de reclamos.

Sin embargo, cuando comenzó la cooperación, el proceso de incorporación de información era incipiente y dependía del desarrollo de otros módulos del sistema. Se estableció entonces un programa de actividades de corto y otro de mediano plazo, con miras a la plena entrada en funcionamiento del Sistema Integral de Información para la Administración Tributaria (SIIAT). Al mismo tiempo, se señalaron algunos problemas relacionados con la falta de estructura y métodos de trabajo definidos en la Subdirección de Informática, así como falta de capacitación de los funcionarios de planta.

Dos años después, en agosto del 2000, la División de Informática de la DGT presentó un Plan Estratégico (DGT, 2000b) que, a nuestro

juicio, implica una definición equivocada de las prioridades estratégicas en el desarrollo del SIIAT y en la pauta de desarrollo tecnológico y presenta serias carencias en la puesta en producción del sistema.

Así, sin haberse completado la implementación del SIIAT (no se habían puesto en producción los módulos de fiscalización, estadísticas y gestión de expedientes y se presentaban considerables demoras en la incorporación de la información digitada por los bancos recaudadores), se desvían recursos para el desarrollo del sistema de declaración electrónica, se plantea la migración completa del SIIAT a un ambiente web y se establece el objetivo de "garantizar el uso de tecnología de punta, a nivel de software y de hardware". Todas estas son propuestas erradas desde su fundamento.

En primer lugar, el SIIAT es un sistema cuya virtud principal es el manejo integral de la información. La prioridad de las autoridades debería haber sido completar el desarrollo del sistema, a fin de lograr el máximo retorno a la inversión y al trabajo de cuatro años. Desde esta perspectiva, desarrollar aplicaciones como el sistema de declaraciones electrónicas, cuando la administración no ha desarrollado el sistema de estadística que le permita tener un control adecuado de sus propias funciones, es optar por lo vistoso descuidando lo fundamental. Plantearse la migración a un ambiente completamente distinto (tarea que debería realizarse simultáneamente con la producción en el ambiente original, las tareas de mantenimiento y el desarrollo de los módulos y funciones que aún estaban pendientes) por parte de una organización que no había sido hasta ese momento capaz de completar en plazos razonables el sistema original era, en el mejor de los casos, una receta para atrasar aún más la conclusión de los módulos pendientes y plantearle a la Subdirección de Informática una tarea que no estaba en condiciones de enfrentar. Por último, la preocupación por utilizar "tecnología de punta" resulta fuera de lugar y refleja las prioridades de los proveedores de equipo, pero no las propias de los administradores tributarios[28], que deberían preocuparse por obtener la tecnología más barata y eficiente para el desarrollo de sus tareas específicas. Estos errores son tanto más sorprendentes e injustificados cuanto sobre todos ellos hubo advertencias oportunas, que fueron desoídas (López, 1998).

28 No es casualidad que las terminales utilizadas por los cajeros de los bancos son "terminales de texto" y no "elegantes" computadoras con el último procesador de Intel y la última versión del sistema operativo y el paquete de oficina de Microsoft.

Entre las principales quejas de los usuarios se encuentran las siguientes:

- El sistema es muy lento.
- El rediseño de módulos que ya habían sido dados de alta implica una pérdida de tiempo.
- Hay incongruencia entre las versiones aprobadas por los usuarios expertos y las que se ponen en producción, por falta de una metodología de desarrollo adecuada.
- El desarrollo del sistema está incompleto y no se cumple el plan de actividades del área informática.
- La información es de baja calidad, no sólo por las deficiencias en los datos históricos migrados al SIIAT, sino por la falta de controles de calidad adecuados en la incorporación de información nueva, al punto que se ha llegado a afirmar que "la mayor parte de las cuentas morosas obedecen a errores" (Dirección General de la Tributación, 2000c:15).[29]

El informe final de consultoría preparado por (Martín 2001) coincide con la mayor parte de las conclusiones de la evaluación interna realizada por la DGT; además, señala lo siguiente:

- Que el sistema se ha desarrollado y funciona en un 80%.
- Que hay la tendencia a confundir problemas propios de la gestión de la información con fallas del aplicativo informático, los que deben separarse, pues los primeros persistirían aunque el aplicativo fuese perfecto.
- En la División de Informática, la rotación de personal es muy alta y falta capacitación adecuada;[30] estos factores y la prematura interrupción del programa de cooperación técnica con España, han sido determinantes en el atraso del desarrollo del sistema.
- Las principales deficiencias del sistema, incluyendo el desarrollo de los módulos pendientes, podría completarse en un año y con recursos relativamente modestos, siempre que la tarea se convierta en la prioridad absoluta de la División de Informática y cuente con el apoyo decidido de la Dirección General.

Con posterioridad a la presentación de ese informe de consultoría, se realizó la primera campaña de declaraciones sombras y se puso en

29 En el 2001 esta afirmación continuaba siendo cierta. En estas condiciones y con estos problemas, plantearse la migración a un ambiente WEB y el desarrollo de declaraciones electrónicas es improcedente, sin perjuicio de que, una vez que el sistema esté en plena producción, se trabaje en proyectos de esta índole.

30 Problema que fue señalado con anterioridad (PMAT, 1998) y que es un ejemplo más de la mencionada capacidad de diagnóstico de la administración, que no va acompañada de la misma capacidad de ejecución a la hora de implementar las soluciones a los problemas identificados en los diagnósticos.

operación el módulo de estadísticas (que opera fuera del SIIAT); esto parece indicar que algunos de los problemas relacionados con el desarrollo de los programas del SIIAT se están resolviendo. También se han superado los problemas de incorporación oportuna de la información en las declaraciones informativas y de autoliquidación. En otras palabras, la administración está empezando a mostrar que tiene la capacidad de gestionar su nuevo sistema de información masiva, lo que no es un logro pequeño, considerando la complejidad del proyecto y la dimensión de los cambios culturales requeridos para explotarlo adecuadamente.

Al momento de redactar este informe, la Dirección General estaba negociando un nuevo programa de cooperación técnica con España, en el que participarán los responsables del desarrollo del sistema hondureño, que sirvió de base a los sistemas de información de las comunidades autonómicas en España. Se estima que el desarrollo de los módulos centrales del SIIAT podría estar concluido en un año.

Por último, un aspecto que no ha sido planteado en los informes anteriores es el siguiente: el desarrollo de un sistema integral de información para la administración tributaria es, ante todo, un proyecto tributario, no informático. Por lo tanto, la dirección del proyecto debe estar a cargo de un experto en tributación con experiencia en el desarrollo de proyectos informáticos complejos. Esto parece que no se ha tenido en cuenta a lo largo del desarrollo del proyecto. La Dirección General debe asegurarse que tanto la formación técnica en informática como la formación legal y tributaria del personal superior de la División de Informática sean del más alto nivel. Considerando las dificultades que ha tenido la administración por la alta rotación de personal, lo que se sugiere no es sustituir personal, sino recurrir a un intenso proceso de formación y capacitación.[31]

1.9 Funciones de control

1.9.1 Registro de Contribuyentes

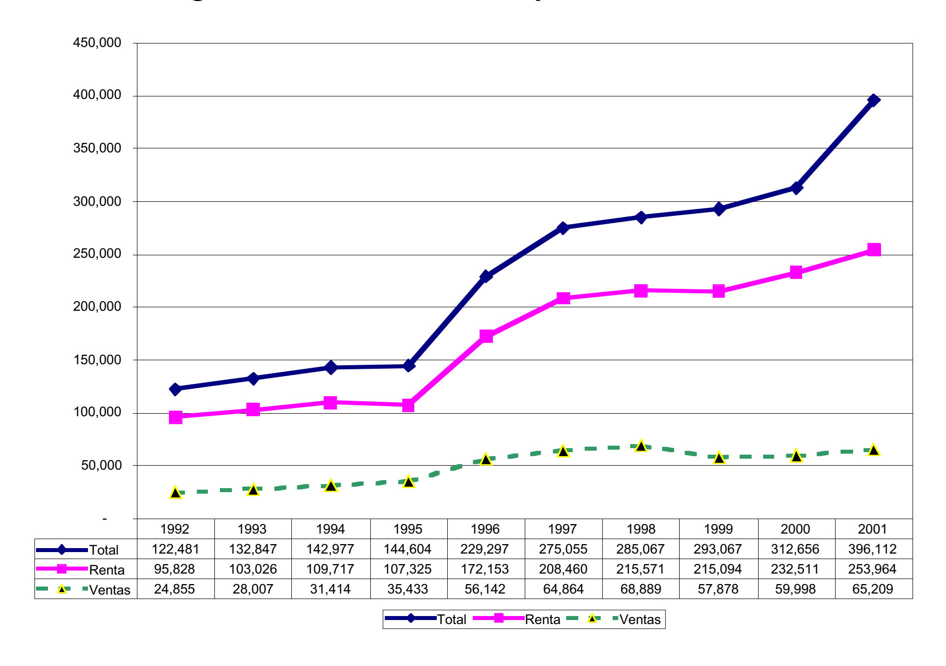
El registro de contribuyentes es la base sobre la cual se construye el sistema de información de la administración tributaria. En principio, debe incluir a todos los obligados tributarios[32] y sólo a ellos, y contener información suficiente y precisa, para que en caso necesario, la administración pueda localizar a los obligados y actuar sobre ellos.

31 Esto sin perjuicio, de que el equipo actual se refuerce con expertos y consultores adicionales, si es necesario.
32 Contribuyentes y personas físicas o jurídicas con obligaciones informativas, aunque no paguen impuestos.

Desde antes del comienzo del Programa de Modernización de la Administración Tributaria,[33] se habían identificado serias deficiencias en el RUC y cuando comenzó el Programa se planificó la depuración del registro (PMAT, 1997). Sin embargo, la calidad deficiente de los datos del Registro y lo insuficiente de la cobertura continúan siendo un problema en cuya solución se avanza con bastante lentitud.

A pesar de ello, como se aprecia en el Gráfico 6, la administración ha logrado incrementar en forma sustancial el número de obligados registrados, incluyendo la información obtenida mediante las declaraciones informativas sobre clientes y proveedores.

Gráfico 6
Número de contribuyentes incluidos en el Registro Unico de Contribuyentes. 1992-2001



	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Total	122,481	132,847	142,977	144,604	229,297	275,055	285,067	293,067	312,656	396,112
Renta	95,828	103,026	109,717	107,325	172,153	208,460	215,571	215,094	232,511	253,964
Ventas	24,855	28,007	31,414	35,433	56,142	64,864	68,889	57,878	59,998	65,209

Fuente: información preparada por la Gerencia de Planeación y Control .

Esta expansión del Registro Unico de Contribuyentes (RUC), es un logro importante, pero aún están pendientes tareas relacionadas con la calidad de la información en el registro. Por ejemplo, de un total de 5142 casos de contribuyentes morosos detectados en la campaña de

33 La depuración del RUC aparece ya como condición para el desembolso de los fondos del conjunto de préstamos conocido como PAE III, negociados durante el gobierno de Rafael Angel Calderón Fournier.

renta del año 2000 (DGT, 2001c), la DGT sólo pudo localizar alrededor de 1000. Por otra parte, del total de obligados, más de 70.000 aparecen como omisos.[34] Si la campaña de renta del 2000 puso a prueba la calidad de la información del RUC, una campaña de omisos, que aunque selectiva deberá tener mayor magnitud, será una prueba más dura aún, que con toda probabilidad revelará mayores deficiencias.

Ahora bien, si la administración comprende que la depuración de la información es un esfuerzo permanente de gestión tributaria y no un problema informático que se resuelve de una vez para siempre corriendo determinadas rutinas en el sistema, ya se habrá avanzado mucho. La firma de convenios de cooperación con entes como el Tribunal Supremo de Elecciones, el Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados, la Compañía Nacional de Fuerza y Luz (DGT, 2002b) y varias cámaras de comercio debería facilitar el mantenimiento de la calidad de la información y multiplicar las probabilidades de que la administración pueda localizar a un determinado contribuyente, cuando necesite hacerlo.

1.9.2 Recaudación en la vía voluntaria

Desde 1990 hasta el 2000, la recaudación proveniente de impuestos internos ha crecido en términos reales todos los años; expresada como porcentaje del producto interno bruto (PIB), la recaudación también se ha incrementado, pasando del 6% del PIB en 1991 al 10.28% del PIB en el 2000. Dadas las condiciones en que debió trabajar la DGT durante buena parte de estos años, sin los recursos adecuados y sin facultades sancionadoras, este incremento constituye un gran éxito de la administración tributaria. En los gráficos 7 y 8 se resume esta información.[35]

34 Fuente: Módulo de Estadísticas del SIIAT. Información suministrada por Planeación y Control (17/04/02)

35 Los gráficos muestran el total de la recaudación; gran parte de lo recaudado corresponde a la vía voluntaria.

Gráfico 7
Recaudación de impuestos internos en colones constantes (enero 1995=100)

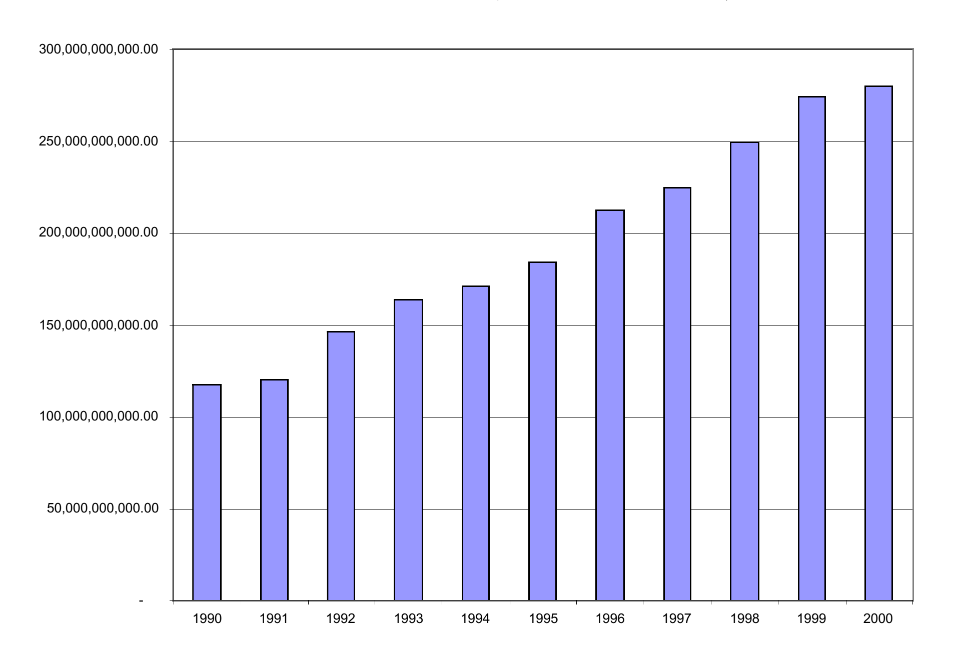
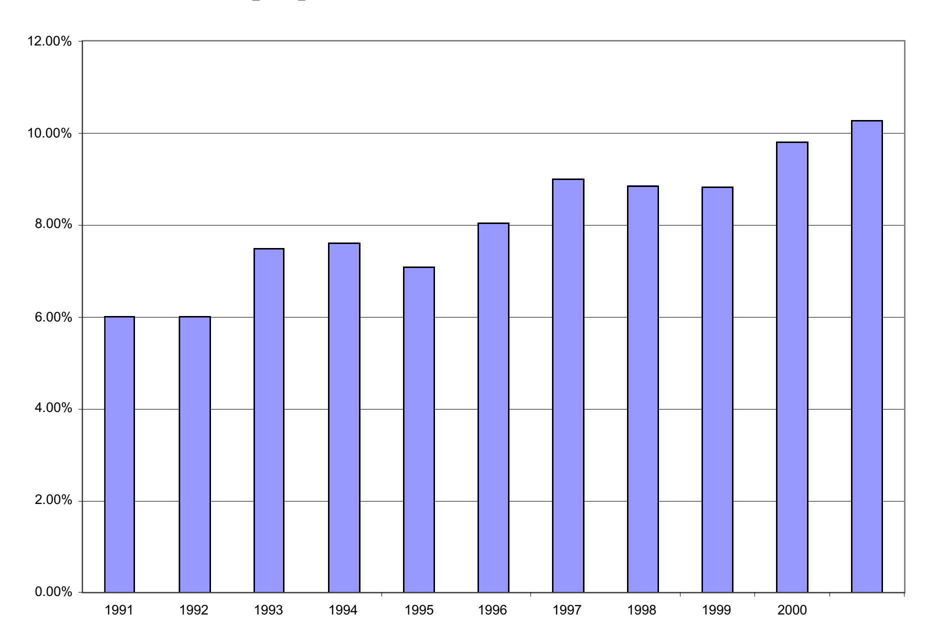


Gráfico 8
Impuestos internos recaudados como proporción del PIB. 1990-2000



1.9.3 Controles masivos: planes de "sombras" y "control fiscal"

La identificación de los obligados tributarios es solo el primer paso en el proceso de gestión fiscal. En esta sección se analizan dos planes masivos ejecutados en el 2001 con miras a garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias: el Plan de control fiscal y la campaña de sombras.

Plan de Sombras 2001. Las declaraciones sombra son estimaciones de las obligaciones tributarias que calcula la administración con base en la información sobre terceros, que proporcionan los contribuyentes y demás obligados tributarios. Para que este proceso funcione es necesario:

- Que las declaraciones de los contribuyentes sean digitadas e incorporadas al SIIAT.
- Que la administración sea capaz de "cruzar" esa información y compararla con la suministrada por los demás contribuyentes.
- Que se detecten y reporten las diferencias, se seleccionen los casos, se localicen los contribuyentes y se les notifiquen las diferencias detectadas por la administración.

En el 2001 se ejecutó el primer Plan de Sombras desde la puesta en marcha del PMAT, lo que significó un hito en la transformación del modelo de gestión tributaria. Los resultados fueron muy positivos aunque, como era de esperarse, volvieron a poner en evidencia las deficiencias en la calidad de la información en el SIIAT:[36]

- De un total de 2.862 contribuyentes identificados como "omisos" mediante la aplicación del módulo de sombras, sólo el 42% eran omisos verdaderos. En los demás casos, el contribuyente había presentado la declaración correspondiente y por diferentes razones, no aparecía reflejada en el SIIAT.
- Se inscribieron 105 nuevos contribuyentes, se tramitaron 1294 regularizaciones y se generaron 135 traslados de cargos.
- El 45% del total de la deuda detectada (casi ¢300 millones) fue regularizado por los contribuyentes.

Los principales resultados del plan se resumen en el cuadro siguiente.

36 Que las deficiencias se expongan no es un problema sino un avance. Las deficiencias en la información estaban allí desde antes. La diferencia es que ahora la administración gestiona la información que recolecta, lo que le permite detectar y corregir las deficiencias.

Cuadro 2
Resultados del Plan de Sombras aplicado en el 2001

ADMINISTRACION	DECLARACIONES OMISAS PRESENTADAS ANTERIORES	POSTERIORES	NUEVAS INSCRIPCIONES	TRASLADOS DE CARGOS	REGULARIZACIONES
SAN JOSE	696	372	2	58	208
ALAJUELA	276	206	0	0	232
CARTAGO	131	181	6	4	250
HEREDIA	138	108	61	15	145
GUANACASTE	84	94	23	22	112
PUNTARENAS	55	27	3	0	88
LIMON	85	103	1	28	66
ZONA NORTE	179	78	9	0	109
ZONA SUR	20	29	0	8	84
TOTALES	1664	1198	105	135	1294
TOTAL	2862				
DISTRIB. PORC. (%) DE RECAUDACION					
OMISOS REALES		42%			
PROMEDIO GESTION (en millones de colones)		138.84		2,697.55	229.74

RECAUDACION (en millones de colones)					
ADMINISTRACION	EFECTIVA CON DECLARACION	EFECTIVA CON REGULARIZACION	TRASLADO DE CARGOS	TOTAL	Distrib. Porcent. (%)
SAN JOSE	79,567.03	55,492.94	78,153.79	213,213.76	26%
ALAJUELA	19,062.41	55,354.02	0.00	74,416.43	9%
CARTAGO	9,622.59	45,880.46	20,096.84	75,599.89	9%
HEREDIA	26,297.11	44,138.32	127,656.00	198,091.43	24%
GUANACASTE	5,437.98	18,889.19	55,091.72	79,418.89	10%
PUNTARENAS	5,059.51	30,013.79	0.00	35,073.30	4%
LIMON	12,800.34	13,273.54	39,015.50	65,089.38	8%
ZONA NORTE	5,397.75	24,553.12	0.00	29,950.87	4%
ZONA SUR	3,087.87	9,688.49	44,155.06	56,931.42	7%
TOTALES	166,332.59	297,283.87	364,168.91	827,785.37	100%
TOTAL		463,616.46	364,168.91		
DISTRIB. PORC. (%) DE RECAUDACION		56%	44%	100%	

Datos actualizados al 7 de enero del 2002

Esta primera campaña fue en realidad un *plan piloto* y cabe esperar que en la definición de objetivos para el 2002 se procure alcanzar una mayor cobertura y un monto de recaudación mayor, por medio de las regularizaciones. Sin embargo, cuando se elaboró este informe, las metas cuantitativas para el 2002 aún no se habían definido.

Plan de Control Fiscal. Este plan se llevó a cabo en todo el territorio nacional, entre junio y diciembre del 2001, con el fin de combatir dos formas de incumplimiento fiscal: la adscripción al régimen de tributación simplificada por parte de empresas que no cumplen con los requisitos para ello y la no entrega de facturas por parte de las empresas obligadas. Durante la campaña también se gestionó la inscripción de negocios no inscritos. En total se visitaron 2165 establecimientos, de los cuales 623 mostraban algún tipo de incumplimiento; los resultados se resumen en el cuadro siguiente.

Cuadro 3
Resultados del Plan de Control Fiscal aplicado en el 2001

Administraciones	Casos Visitados	Casos detectados incumplidores	Total casos que no facturan	Casos detectados por primera vez sin facturar	Casos de reincidencia por no facturación	Casos del Régimen de Trib. Simplif. que no cumplen	No inscritos (1)
SAN JOSE	661	89	80	65	15	9	0
ALAJUELA	137	57	40	37	3	8	9
HEREDIA	252	110	75	74	1	30	5
CARTAGO	225	75	49	43	6	20	6
PUNTARENAS	277	50	37	37	0	4	9
GUANACASTE	117	85	72	58	14	9	4
ZONA NORTE	284	45	39	36	3	2	4
LIMON	103	43	35	27	8	6	2
PEREZ ZELEDON	109	69	68	61	7	1	0
TOTAL GENERAL	2165	623	495	438	57	89	39
Casos visitados dist. Porc. (%)	100.0%	28.8%					
Casos incumplidores dist. (%)		100.0%	79.5%			14.3%	6.3%
			100.0%	88.5%	11.5%		
Monto estimado por sanciones		_60,541,200.00		_52,822,800.00		_5,366,700.00	_2,351,700.00

Fuente: Informe de las Administraciones Tributarias.
(1) Estos casos fueron detectados en el plan de diciembre.

1.9.4 Cobro administrativo y judicial

El Plan Renta 2000, ejecutado en el 2001, puso en evidencia las debilidades de la administración tributaria en cuanto al manejo de la información. En el Cuadro 4 se presenta un resumen de lo sucedido con los casos seleccionados.

Cuadro 4
Número de casos revisados en el Plan Renta 2000

	Casos			Porcentajes		
Selección con base en SIIAT			5799			
Después de ajustes			5142			100.00%
Terminados		3043			59.18%	
Recaudación efectiva	202			3.93%		
Para estudio	1846			35.90%		
Traslado a otras adm.	12			0.23%		
Compensaciones y rect.	707			13.75%		
Traslado a cobro judicial	276			5.37%		
Cumpliendo plazo		1074			20.89%	
Sin localizar		1025			19.93%	

Fuente: DGT, 2001d

De un total inicial de 5799 casos seleccionados con base en el SIIAT, la administración decide trabajar con 5142, después de determinar

que en los demás la deuda no procedía o había sido cancelada. Aunque un 59.18% de los casos se reporta como "terminado", sólo un 3.93% concluyen con la recaudación efectiva y un 5.37% con el traslado a cobro judicial. El resto de los casos "terminados" quedó en estudio, para determinar si la deuda existe o no, o para la aplicación de compensaciones y rectificaciones. Estos dos rubros conforman casi el 50% de los casos en los que la administración no tenía certeza de la deuda al iniciar la campaña de cobro. Por último, en casi el 20% de los casos, no fue posible localizar a los contribuyentes sobre los que se pretendía actuar. En el cuadro siguiente se presentan los resultados de esta campaña, en términos de los montos de las deudas.

Cuadro 5
Montos recaudados en los casos revisados del Plan Renta 2000

	Monto (en millones de colones)			Porcentajes		
Selección con base en SIIAT			11,224			
Después de ajustes			4,143			100%
Terminados		3,509			84.70%	
Recaudación efectiva	66			1.58%		
Para estudio	1,781			42.99%		
Traslado a otras adm.	9			0.22%		
Compensaciones y rect.	1,460			35.23%		
Traslado a cobro judicial	193			4.65%		
Cumpliendo plazo		220				5.31%
Sin localizar		414				3.69%

Se observa que hay una enorme diferencia entre el monto de la deuda según el SIIAT y el resultante después de los ajustes realizados por la administración. Por otra parte, la recaudación efectiva es mínima, y si se le suman los montos trasladados a cobro judicial, no se llega al 7% de la deuda que la administración creía haber detectado. El porcentaje de "terminados" es aún más engañoso desde el punto de vista del monto de la deuda que desde el punto de vista del número de casos, pues un 78% de la deuda pasa a estudios posteriores.

En una hipótesis optimista, el alto porcentaje de los casos y montos trasladados "Para estudio" y a "Compensaciones y rectificaciones" debería resultar en una considerable depuración de la cuenta morosa, siempre y cuando se resuelvan en un plazo razonable y se mantengan adecuados controles de calidad sobre la nueva información que ingrese al sistema. En el año 2002, la administración no conocía el saldo de la cartera morosa; la gravedad de esta situación es tan evidente que no requiere explicaciones adicionales (DGT, sf). [37]

37 Cabe anotar que la situación no es nueva. Los informes sobre la gestión de cobro y cuenta morosa 96 a 99, aunque menos detallados, indican que la recaudación efectiva para ese período también constituye un porcentaje muy pequeño del total de la deuda gestionada.

En el área de cobros judiciales la situación tampoco es muy halagüeña[38] . A principios del 2001, la cartera morosa en cobro judicial era de algo más de ¢4000 millones y se había incrementado a más de ¢6000 a fines de ese mismo año, con una recaudación efectiva de algo más de ¢360 millones. Prácticamente un tercio de la cartera morosa en cobro judicial a fin de año correspondía a los casos en que había habido una sentencia estimatoria a favor de la administración, pero el demandado carecía de bienes que permitieran hacer efectivo el cobro; otro tercio correspondía a contribuyentes que no podían ser localizados por la administración, por lo que la gestión de cobro debía hacerse mediante edicto.[39]

1.9.5 Fiscalización

En 1997, los principales problemas en el diseño de los planes de fiscalización eran los siguientes: excesiva rigidez, exagerado nivel de detalle, exclusión de las administraciones territoriales y definición de objetivos poco realistas, tanto en número de actuaciones como en montos (Peña, 1997a y 1997b). Un resultado paradójico de esta planificación, tan detallada en la teoría, pero tan poco realista,[40] es que el grado de discrecionalidad otorgado a las administraciones regionales termina siendo muy alto y la selección de casos que efectivamente se investiga no responde a “criterios objetivos”, a pesar de que ese es el fin que se ha propuesto la administración.

Casi cuatro años después (DGT, 2001b; Vera Priego, 2001), el catálogo de problemas es muy similar, en particular en lo referente a la elaboración centralizada del Plan y a las metas poco realistas. Un cambio sorprendente es que en el 2001 se eliminaron las metas de recaudación *para evitar causar la impresión de que el objetivo del Plan era la “recaudación”*, como si ese no fuera, precisamente, uno de los objetivos centrales.

Ahora bien, este cambio podría ser entendible en el contexto de las modificaciones que impulsa la Dirección General y que pretenden convertir a la DGT en una organización que aplica de manera imparcial y objetiva la normativa, en vez de perseguir sus metas de recaudación apelando a resoluciones que carecen de un fundamento jurídico adecuado. Pero ese enfoque sólo es aceptable como una propuesta de transición.

---

38 Los datos sobre cobro judicial provienen del reporte de resultados del 2001 elaborado por la Oficina de Cobro Judicial y del oficio remitido por esa oficina a la Contraloría General de la República.
39 Lo que convierte la gestión en una mera formalidad, porque evidentemente en estos casos la administración no podrá cobrar las sumas adeudadas.
40 Como el lector habrá podido notar, los problemas en cuanto a métodos de planificación identificados trascienden a todas las áreas de trabajo de la administración.

La fiscalización debe detectar y corregir el fraude, aplicando la normativa en forma correcta. En un plazo corto, este debe ser un requisito indiscutible que ni siquiera debe especificarse como meta, mientras que sí deben incluirse metas cuantitativas de determinación de deudas como parte del plan de fiscalización.

De la misma manera, se mantienen problemas casi idénticos en la ejecución y control de los planes. Por ejemplo, como se selecciona un número de actuaciones superior al que es posible manejar, se da de baja a un alto número de casos, sin que quede evidencia documental de los casos seleccionados ni de las razones para darlos de baja; el auditor empieza el proceso con escasa información sobre el contribuyente; el porcentaje de casos sin diferencia de impuesto ronda el 20%, no hay manuales de procedimientos, papeles prediseñados ni estándares de prueba definidos. No existen indicadores de calidad para el trabajo desarrollado por los auditores, ni un sistema de incentivos y castigos que estimule el trabajo bien hecho y castigue el que es deficiente.

Los problemas relacionados con la información han variado poco entre un informe y el siguiente: por una parte, la información es deficiente e incompleta, por otra, el sistema es rígido y no permite confeccionar ciertos documentos claves en el proceso de fiscalización, lo que obliga a elaborarlos “fuera de sistema”, debilitando el proceso de control.

Por último, como los objetivos planteados desde el comienzo son poco realistas, al final del ejercicio, ni hay la voluntad de exigir su cumplimiento, ni se cuenta con las herramientas informáticas adecuadas para verificarlo; el control de los expedientes se realiza “fuera del sistema”, no existen bitácoras de acceso al SIIAT y no hay registro de las razones para dar un caso de baja. Por otra parte, el tiempo que transcurre entre la detección de un problema y la puesta en marcha de la solución es demasiado prolongado.

Estas observaciones nos permiten concluir, aún sin entrar en el detalle del procedimiento fiscalizador, que no sólo hay deficiencias severas en los procesos de planificación, ejecución y control, sino que la administración ha diagnosticado esos problemas y no ha mostrado capacidad para resolverlos. El proceso de fiscalización nunca será perfecto, pero los problemas y deficiencias detectados en dos consultorías realizadas con cuatro años de distancia deberían ser muy distintos.

Las deficiencias cualitativas señaladas se reflejan claramente en los resultados cuantitativos de la fiscalización que se presentan en el Cuadro 6; llaman la atención los siguientes aspectos:

- La sustancial reducción en el número de actuaciones, que tiene lugar antes de que se empiecen a desarrollar los planes de "sombras", y por lo tanto, no pueden atribuirse a un cambio de énfasis en la administración.
- La dramática caída en las diferencias de impuesto regularizadas, que se inicia antes de la suspensión de las sanciones creadas por la Ley de Justicia Tributaria, y por tanto, no puede atribuirse a la falta de poder sancionador por parte de la Administración.

Estos resultados son muy preocupantes. Aunque es legítimo que la administración ponga atención a la calidad de las actuaciones de fiscalización, una de las funciones de la fiscalización es crear una percepción de riesgo fiscal. Si la probabilidad de ser auditado es tan baja que es casi imperceptible (en febrero del 2002 había 201.110 contribuyentes registrados), no importa cuán alta sea la calidad de las auditorías, la fiscalización no estará cumpliendo su objetivo. Por otra parte, si los contribuyentes consideran que la calidad de las auditorías es tan deficiente que las regularizaciones son excepcionales, caben serias dudas acerca del papel de la fiscalización dentro del modelo de gestión seleccionado.

Cuadro 6
Cantidad de Casos y Monto de las Resoluciones Determinativas
(Cifras monetarias en millones de colones)

Período	Cantidad total de actuaciones	Diferencias de impuesto determinadas	Cantidad de actuaciones regularizadas	Diferencias de Impuesto regularizadas	Importancia relativa: de la cantidad de actuaciones regularizadas (1)	Importancia relativa: de las diferencias de impuesto regularizadas (2)
1996 (Jn96-My97)	6,549	_4,787.00	3,393	_1,271.00	52%	27%
1997 (Jn97-My98)	3,973	_6,158.00	1,440	_1,364.00	36%	22%
1998 (Jn98-My99)	1,999	_13,277.00	847	_776.00	42%	6%
1999 (Jn99-Dc99)	546	_11,557.50	(2) 175	_940.00	32%	8%
2000 (En00-Dc00)	1,316	_27,593.50	317	_804.10	24%	3%
2001 (Ene-dic 01)	1,460	_29,664.40	610	_1,785.40	42%	6%

Por otra parte, si se compara el número de actuaciones con el número de inscritos en el RUC al 2001, la probabilidad de ser objeto de una inspección fiscal es de apenas el 0.37%. Si se toma como punto de referencia la totalidad de contribuyentes en el RUC a abril del 2002, la probabilidad se eleva al 0.5%, porcentaje probablemente demasiado bajo para crear, por sí mismo, una sensación de riesgo fiscal entre los contribuyentes.[41]

1.9.6 Servicio al contribuyente

Durante el año 2001, se realizaron más de 70 eventos de capacitación para organizaciones profesionales, con una participación de más de 4000 personas. Además, se diseñó una Unidad de Información y Atención al Contribuyente y se elaboró una estrategia para su implementación. Muchos otros esfuerzos de la administración también estuvieron orientados a facilitar el cumplimiento voluntario: desarrollo de programas informáticos para elaborar declaraciones con el sistema PDF, declaraciones electrónicas vía internet, procedimiento para las devoluciones de oficio, puesta en marcha del sistema de digesto tributario en la intranet.

Es obvio que la administración ha dado pasos importantes en el desarrollo de una cultura de servicio al cliente. Sin embargo, los esfuerzos de divulgación realizados son insuficientes, y muchas de sus actividades aún pasan desapercibidas para la ciudadanía.

2. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

En 1992 se inició un proceso de transformación de la administración fiscal costarricense, que se amplió considerablemente en 1996, con el lanzamiento del Programa de Modernización de la Administración Tributaria, y cobró nuevo vigor en el 2000, cuando se retomaron las relaciones de cooperación técnica con la Agencia Tributaria Española, suspendidas desde mediados de 1998.

Llama la atención la continuidad que ha tenido este proceso desde el punto de vista conceptual a lo largo de todos estos años. En cierto sentido, esta continuidad no es sorprendente: la discusión entre los administradores tributarios, propiciada por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), el Banco Interamericano de

41 Si bien es cierto que, mediante actuaciones masivas como los planes de “sombras” e “insolencia fiscal”, la administración busca otras formas de crear un riesgo fiscal, el número de actuaciones posibles parece insuficiente para alcanzar sus objetivos globales.

Desarrollo, el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial, ha llevado a un alto grado de coincidencia sobre las características deseables en una administración tributaria que basa su acción en lo que el CIAT ha denominado "el nuevo modelo de gestión tributaria". Este modelo, basado en los principios de cumplimiento voluntario y autoliquidación de las obligaciones fiscales, implica percibir a la administración tributaria como un ente de servicio, que debe propiciar y facilitar al máximo el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

Hay dos aspectos que interesa destacar. El primero es que el modelo se está asumiendo sin compromisos. Hay la clara intención de desarrollar una administración tributaria que adopte modelos avanzados de gestión, no una versión *tropicalizada* que busque, desde el inicio y con abundancia de argumentos, desarrollar una administración tributaria de tercera categoría. El segundo es que, a pesar de las grandes dificultades políticas para lograr cambios en la legislación tributaria, poco a poco el país ha adaptado el ordenamiento para hacerlo congruente con el modelo de gestión tributaria adoptado, simplificando la estructura fiscal y dotando a la administración de facultades apropiadas para el descargo de sus labores. No cabe duda de que en uno y otro campo queda un inmenso terreno por recorrer, pero es clara y alentadora la dirección en que se ha avanzado. En el campo legal, el Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal es la iniciativa más ambiciosa que se ha planteado en este sentido y debe ser cuidadosamente estudiada por todos los que están involucrados en ese tema, en vez de ser descartada con el argumento fácil y derrotista de que es demasiado grande y compleja.

En agudo contraste con la continuidad conceptual, ha habido una exagerada rotación en los puestos de dirección superior y en los niveles técnicos más elevados de la administración tributaria; esto se ha convertido en el obstáculo más serio para el avance del proceso de modernización. No se justifica tener cuatro Directores Generales y cuatro Directores de la División de Informática en ocho años. Como estos profesionales no cuentan con entrenamiento específico en materia tributaria ni con permanencia en la institución,[42] deben pasar por un período de aprendizaje más o menos prolongado, evaluar el trabajo que venían realizando sus predecesores, conocer el personal y seleccionar a sus colaboradores y todo eso impide la acumulación de conocimiento y experiencia en los niveles superiores de la

42 Como es el caso en la administración tributaria española, en que los puestos superiores son de libre nombramiento, pero están restringidos al cuerpo de élite de la administración, los inspectores de finanzas del estado.

administración. El resultado es un proceso de modernización que marcha “a brincos y saltos” y mucho más lentamente de lo debido. La gran dificultad para pasar de los diagnósticos a las transformaciones en un plazo razonable se debe, en parte, a esta falta de continuidad en el equipo de dirección superior.

La organización ha tenido dificultades para definir métodos gerenciales y de planificación efectivos. En particular, no parece haberse resuelto en forma satisfactoria la relación entre las divisiones y las administraciones tributarias, ni entre los órganos con responsabilidades normativas y de planificación y los responsables de las tareas operativas. El resultado es que las gerencias territoriales son débiles y no pueden asumir toda la responsabilidad por el resultado de sus unidades, mientras que las divisiones no se concentran en las tareas de definición de normas y procedimientos y de orientación de la labor de las unidades territoriales. En el terreno de la planificación, se están dando pasos importantes para abandonar los ejercicios de planificación-ficción y adoptar métodos más realistas de planificación por objetivos, acompañados por los sistemas de información necesarios para gestionarlos.

En el campo de los procesos de gestión tributaria, los avances desde 1996 a la fecha son muy significativos, y los señalamientos que hacemos en este capítulo sobre los problemas que aún persisten, de ninguna manera pretenden ignorar o minimizar la magnitud de lo logrado en estos seis años. La normalización de documentos se logró desde muy temprano en el PMAT[43], se transformaron los convenios de recaudación bancaria, los problemas iniciales para la incorporación de la información digitada por los bancos se han superado por completo, se ha avanzado mucho en la capacidad para incorporar información masiva suministrada por terceros, incluyendo la Dirección General de Aduanas, se han desarrollado programas electrónicos para la confección de declaraciones informativas y de autoliquidación, así como para la presentación y pago de las declaraciones por internet. El lanzamiento de la primera campaña de sombras indica que la administración tiene capacidad para gestionar el complejo sistema de información que ha venido desarrollando a lo largo de estos años.

En el campo del desarrollo del Sistema Integral de Información para la Administración Tributaria, pueden señalarse, simultáneamente, grandes logros y rezagos inaceptables. Se ha avanzado mucho en el

43 Lo cual no quiere decir que los diseños adoptados no fueran susceptibles de mejoras, las que se han venido produciendo de manera sistemática.

desarrollo del aplicativo informático, aunque en forma lenta, con pérdidas ocasionales de la orientación estratégica y con deficiencias técnicas en la implementación de los módulos que han resultado en tiempos de respuesta muy lentos. El programa de cooperación técnica y el fortalecimiento del equipo humano mediante la contratación de consultores externos podrían permitir superar los escollos más importantes en el corto plazo y completar el desarrollo del núcleo central del sistema. En el mediano plazo, la administración no podrá trabajar eficientemente en los nuevos desarrollos y en el mantenimiento del sistema, si no se fortalece de manera muy significativa la gerencia de proyectos informáticos y el nivel de capacitación tanto del personal técnico en informática - que debe tener una buena formación tributaria - como de los usuarios expertos. También se debe fortalecer la formación de todos los usuarios en el uso del sistema, para obtener un mayor beneficio de la inversión realizada.

Por otra parte, el avance en la depuración de la información heredada y la puesta en marcha de mecanismos de control, que garanticen la calidad de la nueva información que se incorpora al sistema han sido muy lentos, como se hizo evidente en la campaña de renta correspondiente al año 2000. Sin información de calidad, el trabajo de la administración tributaria es imposible de realizar. Parecería que la organización comprende la importancia de este punto y ya ha entendido que lo que garantice la calidad de la información no será el *sistema*, sino el trabajo arduo y minucioso de los administradores tributarios. Habrá que esperar algún tiempo antes de evaluar si el avance en este campo es más rápido y si se mantiene un alto nivel de calidad en la información incluida en el sistema.

El lanzamiento de la primera campaña de sombras marca un hito en la historia de la administración tributaria y es el primer resultado palpable de la inversión que por seis años se ha llevado a cabo en el desarrollo del nuevo sistema de información y del nuevo modelo de gestión tributaria. Los resultados han sido excelentes y demuestran que, cuando la administración actúa con información confiable y de calidad, un porcentaje muy importante de los contribuyentes está dispuesto a regularizar su situación fiscal.

Como contraparte, los resultados de las campañas de renta y de fiscalización son inaceptables, con niveles de regularización bajísimos. Cuando se realizaron, ya estaba vigente el nuevo marco sancionador establecido por la reforma al Código de Normas y Procedimientos Tributarios de 1999, por lo que el comportamiento de los contribuyentes no puede explicarse por la falta de capacidad sancionadora. Más bien, podría explicarse por alguna de estas

razones: los contribuyentes no creen en la capacidad de la administración de aplicar las sanciones, desconfían de la información presentada, creen que pueden ganar el caso en los tribunales o esperan utilizar el prolongado lapso que media entre el inicio del proceso administrativo de cobro y su conclusión en la vía judicial, para deshacerse de los bienes que permitirían a la administración recuperar los adeudos. En cualquiera de las hipótesis, es evidente que parte de la dificultad para hacer efectivo el cobro se relaciona con la reputación de la administración y parte está asociada al hecho de que esta no sólo no puede realizar por sí misma el cobro ejecutivo, sino que tampoco puede imponer medidas cautelares que protejan el interés de la hacienda pública y aseguren el cobro, si al final del proceso prevaleciera el punto de vista de la administración.

La falta de procesos adecuados de selección del personal que ingresa a la administración, así como de procesos sistemáticos de inducción, capacitación y actualización del personal regular, son uno de los puntos más débiles de la administración tributaria costarricense. El programa de nivelación que ha puesto en marcha el actual Director General constituye un paso importante para elevar la capacidad técnica de la administración tributaria, pero se trata de un programa especial. Se deben organizar programas permanentes de capacitación y finiquitar los acuerdos con el Servicio Civil para que la administración tributaria pueda imponer requisitos de ingreso específicos y propios.

La dependencia de recursos extra-presupuestarios para la realización de tareas cruciales para el desarrollo de la administración constituye otro factor de debilidad importante. Las razones para utilizar estos recursos son las siguientes: con los recursos ordinarios, muchas veces no es posible contratar los consultores que la administración requiere (porque ni el proceso de selección, ni los tiempos de contratación, ni el nivel de remuneración se ajustan a las condiciones del mercado), los procedimientos ordinarios de compra son demasiado lentos y, en muchos casos, los únicos recursos discrecionales a los que puede recurrir la administración son precisamente estos. Esta situación, aunque explicable,[44] resulta inviable en el largo plazo: la administración no tiene la certeza de contar con esos recursos, no puede realizar contrataciones de largo plazo con ellos, ni puede garantizar la estabilidad del personal clave para el desarrollo de sus tareas.

---

44 El Ministro de Obras Públicas y Transportes designado ya anunció que deberá utilizar fondos aportados por una fundación privada para contratar parte del personal clave en su Ministerio. La situación que describimos no es excepcional, sino que refleja un problema generalizado en el sector público costarricense.

Por último, se debe señalar la extrema debilidad de los sistemas de información de tipo administrativo. La administración no cuenta con sistemas de información adecuados a nivel administrativo-presupuestario ni de recursos humanos y por lo tanto, no sabe en realidad cuanto gasta, ni cuál es el rendimiento que obtiene de ese gasto, ni puede ejercer una adecuada gerencia de personal.

En esta sección se ha puesto énfasis en la identificación de los problemas que aún aquejan a la administración tributaria costarricense. Sin embargo, sería equivocado terminarla con una nota negativa, porque lo verdaderamente sorprendente en la evolución de esta administración es el enorme avance que ha tenido en unos pocos años, a pesar de que las condiciones no siempre han sido favorables al cambio y a la modernización que implica este proceso.

El trabajo con documentos normalizados, la incorporación oportuna de la información presentada por los contribuyentes, el lanzamiento de la primera campaña de sombras, el renovado esfuerzo por concluir el desarrollo del sistema de información, todos estos son logros considerables, aunque sólo son los primeros frutos tangibles del Programa de Modernización de la Administración Tributaria. Con un poco más de experiencia en el manejo de las nuevas herramientas y si se pone el cuidado suficiente en mantener la calidad de la información, estos frutos deberían multiplicarse en los próximos años.

La experiencia internacional demuestra y la experiencia costarricense confirma, que ningún país está condenado a tener una administración tributaria primitiva e injusta en la aplicación de la normativa, mucho menos un país con un nivel educativo y un desarrollo institucional como los que tiene Costa Rica. Con recursos inadecuados, alta rotación en los niveles superiores y un programa de cooperación técnica intermitente, se ha logrado avanzar en forma lenta pero consistente; el avance será tanto mayor si la dotación de recursos es más adecuada a las necesidades de la administración tributaria, y sobre todo, si se logra fortalecer y dar continuidad al equipo que dirige el proceso. Contar para ello con la cooperación técnica de una de las administraciones tributarias más avanzadas del mundo y que ha mostrado una amplitud y una generosidad con la administración tributaria costarricense, que es menester reconocer públicamente, constituye una oportunidad que es imperativo aprovechar.

La mesa está servida. Costa Rica podría contar, en pocos años más, con una administración tributaria verdaderamente avanzada. Para

ello, es menester asignar recursos que guarden proporción con la tarea por desarrollar, un apoyo político firme y constante, continuidad conceptual y en el equipo dirigente, un trabajo profundo de capacitación y actualización profesional y la firme voluntad de no cejar en el esfuerzo. Que se puede transformar la administración tributaria está claro. Es cuestión de decidirse a hacerlo.

3. Bibliografía

Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). 1996a. Informe sobre el Inicio del Proyecto. Ministerio de Hacienda: San José.

AEAT. 1996b. Planificación Inicial del Proyecto. AEAT: Madrid.

Banco Interamericano de Desarrollo. 1995. Reforma de la Administración Tributaria en América Latina. BID: Washington D.C.

Bird, Richard y Milka Casanegra (eds). 1992. Improving Tax Administration in Developing Countries. International Monetary Fund: Washington.

Casanegra, Milka. 1990. Administering the VAT. En: Gillis, Malcom; Carl Shopp y Gerardo Sicat. Value Added Taxation in Developing Countries. World Bank: Washington D.C.

Casanegra, Milka y Richard Bird. 1992. The Reform of Tax Administration. En: Bird, Richard y Milka Casanegra (eds) . Improving Tax Administration in Developing Countries. International Monetary Fund: Washington D.C.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). (sf) Aspectos conceptuales de la administración tributaria. En: www.ciat.org/mejo/*.*

CIAT. 2000. Resultados del análisis comparado de las administraciones tributarias. En: Revista de Administración Tributaria Nº19. CIAT/AEAT/IEF.

Cornick, Jorge. 1997. La administración tributaria en Costa Rica: situación actual y perspectivas. Ponencia presentada en el seminario: Propuestas Tributarias para el Nuevo Siglo. Academia Centroamericana: San José.

Costo, Antonio; Ignacio Arroyo. 1994. Sistema de Información Integral para la Administración Tributaria. En: Revista de Administración Tributaria N°14 CIAT/AEAT/IEF.

Dirección General de Tributación. (sf). Informe sobre la gestión de cobro y cuentas morosas 1996 a 1999. Dirección General de Tributación: San José.

Dirección General de Tributación. 2000a. Memoria para la evaluación del SIIAT. Dirección General de Tributación: San José.

Dirección General de Tributación. 2000b. Plan Estratégico en Tecnología de la Información. División de Informática: San José.

Dirección General de la Tributación. 2000c. Memoria para la evaluación del SIIAT. Dirección General de la Tributación: San José.

Dirección General de Tributación. 2001a. Estadísticas de personal diciembre 01. Dirección General de la Tributación: San José.

Dirección General de Tributación. 2001b. Memoria para la evaluación del área de fiscalización. Dirección General de Tributación: San José.

Dirección General de Tributación. 2001c. Objetivos y metas año 2001. Dirección General de Tributación: San José.

Dirección General de Tributación. 2001d. Informe final de resultados del Plan Renta 2000. Dirección General de Tributación. División de Recaudación: San José.

Dirección General de Tributación. 2002a. Organización de la Dirección General de Tributación.

Dirección General de Tributación. 2002b. Acuerdos con instituciones públicas y privadas para el suministro de información. Dirección General de Tributación, División de Gestión: San José.

Febres, Jorge; Martin Bes y Marcio Gomez da Cruz. (sf). Indicadores de Gestión para el Área Tributaria. División Fiscal, BID: Washington D.C.

Garde, Juan Antonio. 2001. Consultoría del área de gerencia y control. Informe Final. Agencia Estatal de Administración Tributaria: Madrid.

Gill, Jit. 2000. A diagnostic framework for revenue administration. The World Bank: Washington D.C.

Herrera, Carlos. 1998. Informe de Consultoría. Dirección General de Tributación Directa: San José.

López, Marcos. 1997. Informe de actividades desarrolladas durante el período de duración del contrato de consultoría.

López, Marcos. 1998. Informe final de las actividades desarrolladas durante el período de consultoría.

Martin, Fernando de Pablo. 2001. Consultoría Costa Rica Informe Final (SIIAT). Agencia Estatal de administración Tributaria: Madrid.

Moral Revilla, Juan Antonio. 2001. Informe sobre procesos de gestión tributaría en la administración tributaria de Costa Rica. Agencia Estatal de Administración Tributaria: Madrid.

Peña, José. 1997a. Selección de Contribuyentes y Planes de Fiscalización. Diagnóstico y Recomendaciones. Ministerio de Hacienda: San José.

Peña, José. 1997b. Diagnóstico y recomendaciones en materia de suministro y captación de información tributaria. Ministerio de Hacienda: San José.

Programa de Modernización de la Administración Tributaria. 1997. Primer Informe Anual. Ministerio de Hacienda: San José.

Programa de Modernización de la Administración Tributaria. 1998. Informe de la cuarta visita de supervisión técnica realizada al Proyecto. Ministerio de Hacienda: San José.

Prieto Jano, María José. 2000. La modernización de la gestión tributaria. Propuesta de un modelo para la elaboración de indicadores en la gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En: Hacienda Pública Española Nº152: 127-148.

Quesada Enríquez, Monctezuma. 2000. Los indicadores e índices de la Gestión Administrativa de Ingresos. En: Trimestre Fiscal Año 20 N°67: 57-76.

Radano, Alberto. (sf). Administración Tributaria: Funciones básicas, mejores prácticas y planeamiento estratégico. Departamento de Integración y Programas Regionales, BID: Washington D.C.

Ramírez, Adrián. 2002. Informe Ejecución de Presupuestos.

Shome, Parthasaranthi. 1999. Taxation in Latin America: Structural Trenes and Impact of Administration. International Monetary Fund Working Paper: Washington D.C.

Silvani, Carlos y Katherine Baer. 1996. Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines. International Monetary Fund Working Paper: Washington D.C.

Tanzi, Vito. 1995. La reforma tributaria en América Latina en los últimos diez años. En: BID 1995.

Vera Priego, Juan M. 2001. Consultoría Final del Área de Fiscalización. Agencia Estatal de Administración Tributaria: Madrid.

Personas entrevistadas

Fernando Díaz Yubero, AEAT
Antonio Costo, AEAT
Fernando de Pablo Marín, AEAT
José Peña, AEAT
Juan Antonio Garde, AEAT
Ricardo Gómez-Acebo y Solar, AEAT
Carlos Herrera, AEAT
José Manuel Vera, AEAT
Silvia López Ribas, AEAT
Elena Guerrero, AEAT
Elena Rodríguez del Águila, AEAT
Adrián Torrealba, DGT
Ronald Solórzano, DGT
Gerardo Durán, DGT
Maribel Zúñiga, DGT
Giovanni Tencio, DGT
Marietta Montero, DGT
Patricia Castillo, DGT
Patricia Hidalgo, DGT
Mariano Jiménez, DGT
Adrián Ramírez, DGT

Capítulo 5

La gestión aduanera de Costa Rica

Capítulo 5
La gestión aduanera de Costa Rica[1]

Juan Carlos Barahona M.

Resumen

En todo el mundo, las demandas de la globalización del comercio y de la producción y las presiones fiscales y de seguridad nacional están provocando profundas revisiones y drásticos cambios en el funcionamiento de las aduanas. Los cambios vienen de la mano de dos catalizadores importantes: las tecnologías digitales y el abaratamiento de las comunicaciones. Un conjunto de nuevas prácticas conforma un paradigma de gestión aduanera diferente, que busca un cobro más eficiente de tributos y aranceles, sin distorsionar el funcionamiento de los mercados ni entorpecer el flujo de las mercancías lícitas. Las nuevas prácticas difieren y, en algunos casos, antagonizan tanto con el viejo modelo, que todos los países que han adoptado programas de modernización y mejora de sus aduanas, se han visto en la necesidad de modificar el marco legal de la actividad.

En Costa Rica, el cambio de modelo económico, el crecimiento del comercio exterior y la necesidad de mejorar los ingresos fiscales sin crear mayores distorsiones, han llevado a los últimos gobiernos a impulsar modificaciones en diferentes ámbitos. Los cambios que se han realizado en el terreno legal, tecnológico, de procedimientos y otros, colocan al país más cerca del nuevo paradigma que del tradicional. Por lo tanto, para evaluar la gestión aduanera y discutir el futuro de la reforma es necesario tratar de establecer cuál es el paradigma que se está construyendo.

En este capítulo se describe el cambio del viejo al nuevo paradigma de administración aduanera en Costa Rica, a partir de la definición de cuatro funciones de la aduana:

- *Como recaudador fiscal.*
- *Como facilitador del comercio.*
- *Como controlador del tráfico de mercancías.*
- *Como generador de información.*

Estos cuatro roles implican un conjunto de prácticas de gestión que están siendo empleadas en el país y en el mundo para acometer los nuevos retos de la actividad, aprovechando el desarrollo de las

1 Se agradece el aporte de Marta Torres Quesada, funcionaria de la Contraloría General de la República, quien colaboraró en la revisión y discusión del capítulo y en la consecución de materiales para su realización.

tecnologías digitales y el concurso de una gama cada vez más amplia de disciplinas y técnicas. Entre estas prácticas, pueden mencionarse la autodeterminación aduanera, que traslada al declarante la responsabilidad por lo declarado, y el uso del Valor de la Organización Mundial del Comercio (OMC), que modifica las reglas del juego, pues limita y regula la forma en que la autoridad aduanera puede cuestionar el valor declarado de las mercancías.

Actualmente se tiende a ver la actividad aduanera como un proceso y la gestión de la aduana como una administración o gerencia de procesos, donde lo más importante es el flujo expedito de las mercancías y el cumplimiento de la normativa. Separar estos dos objetivos permite apreciar la tensión que existe siempre en el quehacer aduanero entre facilitación y control. La distinción no es trivial, pues en la práctica, la reforma se traduce en medidas concretas cuyo apoyo o rechazo proviene de diferentes sectores, en la medida en que perciben la facilitación o el control como una amenaza a sus prácticas comerciales o administrativas.

En la operación del sistema aduanero hay otras tensiones producto de los intereses, a veces encontrados, de sus tres componentes: la aduana como tal, los auxiliares privados de la función pública aduanera y los dueños de la carga. En medio de estas tensiones, la gestión de aduanas se encuentra en una coyuntura importante, pues debe continuar atendiendo los retos que la vocación hacia el comercio exterior del país le exige y, a la vez, mejorar su aporte en la recaudación de aranceles, tasas y tributos, que representa más del 40% del total recaudado, pero que hace menos de diez años era superior al 50%. Esta es una cifra muy importante, en medio de la crisis de ingresos fiscales que vive el país.

En un país como Costa Rica, donde gran parte de la labor de aduana la cumplen los auxiliares de la administración pública, el fortalecimiento del sistema aduanero para que pueda desempeñar sus cuatro funciones básicas representa un reto adicional. Fortalecer el sistema aduanero implica fortalecer todas sus partes. En este capítulo sólo se analiza la parte pública del sistema, pero se deben recomendar las medidas necesarias para fortalecer, modernizar y dar transparencia al sector de auxiliares de la función pública aduanera. También hay que analizar si la protección y privilegios de que gozan estos funcionarios es una fuente de fortaleza o si más bien los debilita, al limitar el desarrollo de un posible mercado de servicios de logística. Fortalecer el sistema implica también procurar que los profesionales y empresarios vinculados al comercio exterior utilicen en forma eficiente los servicios que prestan las distintas dependencias de la aduana; todos deben contar con más y mejor información para tomar sus decisiones comerciales.

Los últimos diez años de reforma aduanera han dejado frutos muy importantes. En cuanto a operación, la aduana es hoy una organización mucho más profesional, que dispone de tecnologías de información modernas y cuyo proceso de despacho pasó de medirse en semanas y días a contabilizarse en horas y minutos. En este capítulo se analiza el proceso de manejo de carga, identificando logros específicos y también oportunidades de mejora.

Sin embargo, la investigación arroja sus resultados más interesantes cuando se analiza el otro gran proceso, el de hacer cumplir la normativa. Los hallazgos son dramáticos. Existe un inventario de decenas de miles de casos y gestiones pendientes de ser resueltos. Es decir, acciones de fiscalización y de otro tipo, que deben procesarse para determinar si procede o no la aplicación de multas y sanciones. Si se sigue el debido proceso, estos expedientes tienen que pasar por varias instancias antes de llegar al sistema judicial, y en este proceso no existen los más elementales mecanismos de control que cabría esperar. Los expedientes ni siquiera cuentan con una numeración única que permita identificarlos o darles seguimiento o establecer si se están atendiendo en el orden en que llegaron o si se está dando prioridad a unos casos u obviando deliberadamente otros.

Para hacer cumplir la normativa es necesario que exista la norma, un mecanismo para detectar a los posibles infractores de esa norma y otro, para aplicar las sanciones correspondientes a los infractores. La legislación aduanera costarricense es buena y puede mejorarse, los sistemas de fiscalización y control también pueden mejorarse, pero si solo se hace esto, lo que va a suceder es que el inventario de casos sin resolver y de sanciones pendientes aumente drásticamente, pero seguiría reinando la impunidad que tanto se le ha criticado al sistema aduanero.

El capítulo concluye que la reforma aduanera nació con un buen diseño y ha tenido logros importantes, sobre todo en la facilitación del comercio y en la generación y publicación de información. Sin embargo, con el tiempo, la reforma ha perdido rumbo e impulso. La imposibilidad de hacer cumplir la normativa aduanera amenaza los logros alcanzados hasta ahora. Es necesario aprovechar la coyuntura para establecer un plan estratégico que oriente la administración aduanera y hacendaria hacia los objetivos en los que se deberá concentrar la aduana en el próximo lustro. Ese plan deberá considerar urgente y prioritario una intervención enérgica y el diseño cuidadoso y transparente de los sistemas de control de procedimientos para investigar, identificar y reprimir las conductas ilícitas.

Es necesario diseñar este proceso y sus componentes con base en herramientas digitales y garantizar que permita dar seguimiento a

cualquier procedimiento sancionatorio y llevarlo a buen término. En el diseño, se debe reducir la discrecionalidad de los funcionarios y asegurar que toda investigación se realice y procese de forma tal que no se introduzcan nulidades y vicios de forma que luego resulten en la impunidad del infractor. Este es un requisito imprescindible para enfrentar el problema de la recaudación en aduanas.

Se recomienda recurrir a la participación de firmas especializadas de auditoría y también que el público pueda tener acceso a toda esa información, como lo tiene ahora a las declaraciones de importación. La Contraloría General de la República (CGR) puede contribuir con la evaluación y auditoría de las unidades encargadas de iniciar y conducir los procedimientos sancionatorios.

Por último, se ofrece un conjunto de conclusiones y recomendaciones concretas, para reorientar el proceso de modernización de la aduana y así equilibrar la balanza entre facilitación y control, y darle al país un servicio aduanero que cumpla tanto con las demandas del comercio exterior, como con las apremiantes necesidades de tipo fiscal.

1. UN NUEVO PARADIGMA DE LA GESTIÓN ADUANERA

En todo el mundo, las demandas de la globalización del comercio y la producción y las presiones fiscales y de seguridad nacional están provocando profundas revisiones y drásticos cambios en el funcionamiento de las aduanas. Los cambios vienen de la mano de dos catalizadores importantes: las tecnologías digitales y el abaratamiento de las comunicaciones. Un conjunto de nuevas prácticas conforma un paradigma de gestión aduanera diferente, que busca el cobro eficiente de tributos y aranceles, sin distorsionar el funcionamiento de los mercados ni entorpecer el flujo de las mercancías lícitas. Las nuevas prácticas difieren y, en algunos casos, antagonizan tanto con el viejo modelo, que todos los países que han adoptado programas de modernización y mejora de sus aduanas, se han visto en la necesidad de modificar el marco legal de la actividad.

En Costa Rica, el cambio de modelo económico, el crecimiento del comercio exterior y la necesidad de mejorar los ingresos fiscales sin crear mayores distorsiones, han llevado a los últimos gobiernos a impulsar modificaciones en diferentes ámbitos. Los cambios que se han realizado en el terreno legal, tecnológico, de procedimientos y otros, colocan el país más cerca del nuevo paradigma que del tradicional. Por lo tanto, para evaluar la gestión aduanera y discutir el futuro de la reforma es necesario tratar de establecer cuál es el paradigma que se está construyendo.

En este capítulo se pretende explicitar ese cambio de paradigma a través de una revisión de las funciones de la aduana moderna, sus implicaciones sobre el marco de operación o de gestión y las prácticas que han resultado de la necesidad de ajustarse a los retos actuales y de la oportunidad de usar nuevas tecnologías y mejores procedimientos; por último, se hace un breve análisis del papel de la aduana costarricense en la coyuntura actual.

1.1 Funciones del sistema aduanero moderno

1.1.1 El sistema aduanero como recaudador fiscal

Como recaudador del fisco, el sistema aduanero pasa de ser un simple cobrador, medido por el total de tributos percibidos en cada operación, a un rol de recaudador activo, que reconoce que el cobro ineficiente perjudica los ingresos del fisco e introduce distorsiones en la forma en que operan las empresas, afectando la competitividad nacional.

La tendencia actual a la desgravación arancelaria no disminuye la importancia de este rol, pues cuanto más bajo es el arancel, más importante es aumentar la base de contribuyentes efectivos para reducir el impacto de la desgravación sobre los ingresos fiscales. Aún si se alcanzara la eliminación total de aranceles, el valor aduanero seguiría siendo útil como base para la estimación del costo de bienes importados y, en consecuencia, de las utilidades gravables de las empresas que los importan como insumo de capital o de producción o para su comercialización.

1.1.2 El sistema aduanero como facilitador del comercio

Como facilitador del comercio, el sistema aduanero pasa de una situación de *competencia administrada* - propia de la época en la cual prevalecían el modelo económico de sustitución de importaciones y el modelo aduanero tradicional - a una de *competencia total,* en la que sus clientes son empresas e industrias que compiten en mercados globales donde la velocidad, la seguridad y el costo del trasiego de bienes son cada vez más importantes. Esto no implica obviar o disminuir la responsabilidad del Estado en cuanto a hacer cumplir las normas que regulan la actividad comercial; lo que se pretende es desarrollar procesos que le permitan cumplir con esas funciones sin detener el flujo expedito de mercancías y sin que se afecten demasiado los costos de logística del país.

Según la Organización de Estados Americanos (OEA, 1998), cuando el comercio estaba restringido por aranceles, cuotas y elevados aranceles, los problemas de eficiencia en los servicios aduaneros no eran un factor tan importante. Pero desde que la política comercial pasó a ser un elemento fundamental de las estrategias de desarrollo de los países, los gobiernos se preocupan cada vez más por los efectos que puedan tener procedimientos aduaneros complicados o corruptos en las condiciones de acceso a sus mercados e, indirectamente, en los flujos de inversión extranjera directa.

1.1.3 El sistema aduanero como controlador del tráfico de mercancías

Como controlador del tráfico internacional de mercancías, el sistema aduanero ha estado tradicionalmente a cargo del control sobre el comercio de sustancias prohibidas, el trasiego ilegal de objetos arqueológicos, la compra-venta de armas y las exportaciones sujetas a beneficios fiscales, entre otros. Con el incremento de la actividad comercial y la expansión de los esquemas de integración económica, además de proteger la seguridad nacional, los consumidores, la salud humana, animal y vegetal y el medio ambiente, las aduanas deben emprender acciones para la protección de la propiedad industrial e intelectual y la verificación del cumplimiento de múltiples disposiciones contenidas en acuerdos y tratados comerciales, como las reglas de origen para la aplicación de preferencias arancelarias.

Sin lugar a dudas, la disposición de las autoridades nacionales de velar porque estos principios básicos se cumplan, en economías que apuestan su desarrollo al incremento sostenido de la actividad comercial y que procuran la atracción de inversiones productivas, garantiza un mejor ambiente de negocios. En este sentido, la logística comercial es fundamental y compromete el cumplimiento de las funciones aduaneras, para asegurar un adecuado equilibrio entre eficiencia y competitividad.

1.1.4 El sistema aduanero como generador de información

En este rol, el sistema aduanero modifica su papel tradicional de simple generador de estadísticas para convertirse en un productor de información confiable, oportuna y de fácil acceso, que permita consolidar un banco de datos útil para todos los interesados en la actividad comercial.

La aduana se constituye en una importante fuente de información para el desarrollo de la *inteligencia de mercados* y para la ejecución de una *fiscalización inteligente* capaz de optimizar los recursos empleados en el control aduanero.

Estas posibilidades exigen que se le dé absoluta transparencia al quehacer aduanero: el máximo de información disponible para todos los usuarios e intermediarios. Esto incluye información sobre los aranceles y tributos vigentes, los procedimientos de valoración, los criterios de clasificación arancelaria, las restricciones y prohibiciones a que están sujetas la importación y exportación de mercancías, las posibles sanciones y los recursos disponibles.

1.2 Nuevas prácticas aduaneras

Responder al cambio de paradigma, atendiendo las presiones y contradicciones que surgen de responder a las demandas fiscales y de control por un lado y de facilitación por el otro, ha ido generando un conjunto de nuevas prácticas que empiezan a definir un modelo de aduana diferente. Una forma de acercarse a este modelo es analizar las tendencias, experiencias y recomendaciones en materia de reforma aduanera, que giran alrededor de los conceptos básicos que se presentan a continuación.

Autodeterminación. Esta es la piedra angular de toda la reforma y, en cierta forma, la más combatida. Es un concepto familiar en la administración de los tributos internos y significa que el declarante asume responsabilidad por lo declarado y determina cuánto le corresponde pagar. En el modelo de aduana tradicional y en la normativa desarrollada bajo el amparo del Segundo Código Aduanero Centroamericano, conocido como CAUCA II, el Estado es el encargado de determinar la obligación de pago. Este traslado de responsabilidades al sector importador es el centro de la reforma[2]. El cambio de procedimiento es fundamental para facilitar el comercio, pues disminuye considerablemente el tiempo necesario para autorizar el levante de la mercancía. Además, al restar discrecionalidad al funcionario aduanero, se reducen las posibilidades de corrupción.

Una de las derivaciones de la autodeterminación es que posibilita el pago anticipado de los impuestos, lo que también contribuye a agilizar el despacho aduanero.

Valor OMC. El tema del valor en Aduana ha sido objeto de un convenio multilateral negociado entre los países en el seno del Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT): el Código de Valor GATT, conocido ahora como Valor OMC. Con el uso cada vez más extendido del Código se ha conseguido globalizar una importante materia en el ámbito del comercio internacional (el valor en aduana);

2 Una discusión amplia sobre este tema puede verse en Bolaños, 1997.

esto permite fijar la base tributaria para la importación de mercancías en un territorio determinado, a partir de un conjunto de reglas comunes y conocidas. El valor OMC implica el uso del valor de transacción, es decir, el precio efectivamente pagado por las mercancías (Cabello, 2000: 117), deja muy poca discrecionalidad a los funcionarios de aduanas y les fija reglas muy limitadas para cuestionar el valor de la transacción.

Si bien regiones enteras del mundo, como la Comunidad Europea, lo aplican desde hace más de veinte años, su adopción en las naciones en desarrollo es relativamente nueva y su aplicación todavía es objeto de discusión.

Control inteligente. Los servicios aduaneros modernos procuran ejercer la función de control de manera más efectiva, pero sin entorpecer el intercambio comercial. En este sentido, la pauta la dan las aduanas que han implementado procesos de control inteligente, basados en la aplicación de métodos de análisis de riesgo de fraude, revisiones aleatorias y selectivas, cruces de variables, análisis de tendencias, establecimiento de perfiles de riesgo[3], etc. Se enfatiza el control a posteriori sobre el inmediato y, en el caso de contribuyentes importantes, la administración de cuentas sobre la revisión de transacciones.

Nuevos métodos de recaudación. La disminución paulatina de aranceles en las economías en proceso de apertura, sumada a la tendencia a la simplificación y modernización de las estructuras estatales, están convirtiendo a las aduanas en sofisticados recaudadores de impuestos distintos a los aduaneros. Para muchos países, es natural establecer un vínculo entre la institución aduanera y la tributaria para mejorar el nivel de recaudación y favorecer los controles cruzados entre ambas instituciones.

Uso intensivo y distribución de información. Las aduanas modernas basan su funcionamiento en el uso e intercambio de grandes volúmenes de información, los que siguen aumentando con el incremento del intercambio comercial. El uso intenso de información ocurre en por lo menos tres ámbitos: en los procesos internos de las aduanas, en el intercambio con los servicios aduaneros de otros países y en la divulgación de información útil para los usuarios del servicio aduanero y para los actores económicos en general.[4]

Organización flexible orientada a procesos. Las aduanas modernas sólo pueden enfrentar con éxito las exigencias de su entorno si

3 Puede ser útil conocer la experiencia de Taiwán (IADB, 2001) en el uso de perfiles de riesgo para el control y la fiscalización aduanera.
4 www.cefir.org.uy

adaptan sus modelos organizativos. Los servicios aduaneros más avanzados se caracterizan por contar con una alta proporción de funcionarios con formación universitaria y estructuras de organización planas, modernas y ágiles, hacer un uso intensivo de las tecnologías de la información y las herramientas gerenciales modernas, especialmente en la administración de procesos, y conocer a fondo las tendencias comerciales internacionales y aduaneras.

En América Latina, las aduanas de El Salvador y de Perú han logrado certificarse con la norma ISO 9002.

Tecnología de información. Las aduanas más avanzadas han automatizado la mayoría de sus procesos; han reducido el uso de papeles al informatizar sus operaciones, utilizan la internet para recibir las declaraciones y difundir información, mantienen una intensa comunicación electrónica con las aduanas de otros países y emplean modelos de análisis de datos informatizados.

Una muestra interesante del uso de internet como apoyo a la gestión aduanera es el caso de Corea. Desde 1998, el servicio de aduanas de ese país puso a disposición de los operadores su *página web* con información sobre los procedimientos de exportación e importación, leyes de aduanas, clasificación de artículos, tasas aplicables, cambios de divisas, estadísticas de exportación e importación y estado del despacho de importación. Este es un medio expedito que responde a las necesidades de los clientes; a través del sistema, los importadores tienen información inmediata sobre la localización de la carga, el procedimiento aduanero aplicado, y el estatus de los bienes en proceso de importación. Además, pueden obtener otras informaciones sobre el cargamento, como el nombre del operador, el tipo de mercancía, el embalaje, el estado de la descarga, el lugar de almacenamiento, etc.

Este proceso no sólo ha reducido la corrupción en las aduanas sino también las prácticas ilegales de los operadores, que a veces hacían un uso ilícito de la aduana para beneficio personal (IADB: 2001).

Estándares internacionales. Las tendencias de la modernización aduanera convergen en un esquema de funcionamiento estándar. Actualmente, hay un intenso intercambio de información sobre comercio internacional entre los servicios aduaneros nacionales, que permite elaborar estadísticas confiables y realizar controles cruzados entre países. En este contexto, se ha generalizado la adopción del

estándar internacional de intercambio de datos UN/EDIFACT. La determinación de tributos por parte de los declarantes es una regla general en la mayoría de los países desarrollados. La creciente adopción de los acuerdos de la Conferencia de Kioto y de las prácticas aduaneras sugeridas por la Organización Mundial del Comercio muestra una tendencia global hacia la estandarización de ciertos procesos aduaneros, como el mecanismo de valoración de las mercancías.

1.3 Marco operacional de la aduana moderna

Algunos rasgos comunes en las reformas de las últimas dos décadas definen el marco operacional al que debe ajustarse la gestión de aduanas para acometer la reforma aduanera global.

La reforma de los servicios ha permitido incorporar nuevas herramientas y técnicas gerenciales en las aduanas. La más útil es, probablemente, la administración por procesos, en oposición a la administración funcional. Identificar, rediseñar y administrar un proceso de principio a fin, permite optimizar los flujos de trabajo, coordinar los diferentes componentes involucrados y orquestar un trabajo multidisciplinario orientado a la solución de problemas. También permite identificar a los *dueños* de proceso, es decir, a los responsables finales del mismo[5].

Desde una perspectiva logística, el *megaproceso* de la aduana sería el procesamiento de la carga. Lane (1998: 49) sugiere subdividirlo, distinguiendo salida y entrada de carga y separando el proceso de carga del de pasajeros. Esta concepción presume que el control y la fiscalización son secuencias del procesamiento de la carga y que la mercancía que entra en manos de un pasajero requiere un proceso distinto; además, lo pone al mismo nivel que el procesamiento de la carga comercial que viene por otros medios.

Parecería más útil separar los procesos de aduana en dos instancias que son fundamentales y requieren *dueños* distintos:

- el flujo expedito de las mercancías.
- el cumplimiento de la normativa.

Desde la perspectiva de las cuatro funciones de la aduana descritas al comienzo de esta sección, estos dos procesos implican ciertas restricciones de diseño, pero la tecnología, la administración moderna y otras disciplinas ofrecen muchas soluciones novedosas con respecto a la administración aduanera tradicional (Matriz 1).

5 Una discusión sobre la incorporación de la Administración por Procesos y la Calidad Total en la administración aduanera puede verse en Lane, 1998.

Matriz 1
Procesos, funciones y prácticas de la administración aduanera moderna

	Recaudador fiscal	Facilitador del comercio	Controlador del tr fico	Generador de informaci n
Movimiento de mercanc as	. Establecimiento de la autodeterminaci n en forma obligatoria.	. Procedimientos claros, transparentes y disponibles crean seguridad para la administraci n y los administrados.	. Transmisi n electr nica de datos previa al arribo de la mercanc a.	. Publicaci n de informaci n comercial primaria y secundaria v a internet.
	. Administraci n de cuentas versus transacciones para clientes con buen historial en la aduana.	. Reducci n dr stica del aforo.	. Establecimiento de controles a posteriori.	. Proceso electr nico del 100% de las declaraciones y publicaci n de las declaraciones.
	. Pago adelantado de impuestos.	. Introducci n de criterios aleatorios para la revisi n.	. Control automatizado y perfil de due os de carga y auxiliares.	. Publicaci n de los procedimientos.
	. Nacionalizaci n de las mercanc as en el punto de arribo.	. Facilidades para la inspecci n previa.	. Est ndares de servicio.	. Publicaci n de los est ndares de servicio.
	. Simplificaci n del pago de aranceles, impuestos y tasas.	. Valor OMC.	. Auditor as sobre el cumplimiento de los procedimientos relacionados con el flujo de mercanc as.	. Publicaci n de las reglas de origen.
		. Certificaci n de procesos. . Sistema armonizado de clasificaci n. . Simplificaci n de la declaraci n.		
Hacer cumplir la normativa	. Metas de recaudaci n por cliente, por aduana, por partida arancelaria.	. Procedimientos claros, transparentes y automatizados para el control in situ y a posteriori.	. Reducci n de la discrecionalidad de los funcionarios por medio de cambio en el modelo e introducci n de sistemas automatizados.	. Intercambio masivo y sencillo de informaci n con otras dependencias estatales y con otras administraciones aduaneras por medio de est ndares de intercambio de documentos (EDI).
	. Prestigio como controlador eficaz para disuadir evasores potenciales.	. Uso de mecanismos de inspecci n no intrusivos, como m quinas de Rayos X.	. Auditor as internas y externas sobre la administraci n y aplicaci n de multas y sanciones por delitos aduaneros.	. Publica est ndares de desempe o.
	. Promoci n de los ajustes y la negociaci n alternativa de conflictos antes que las causas judiciales.	. Uso de mecanismos selectivos y aleatorios con base en t cnicas estad sticas modernas y registro de la actuaci n de los administrados.	. Personal multidisciplinario y calificado para manejar formas de fraude complejas.	. Facilita la denuncia y las consultas.
	. Registro del historial de los principales contribuyentes.		. Procedimientos automatizados para vigilar y detectar las formas m s comunes de fraude aduanero.	. Auditor a de datos.
	. An lisis de tendencias.			. Publicaci n sencilla y accesible de toda la normativa aduanera.

Fuente: Elaborado por el autor.

Separar estos dos procesos, permite admitir también la tensión que existe siempre en el quehacer aduanero entre facilitación y control. Esta distinción no es trivial, pues en la práctica, la reforma se traduce en medidas concretas cuyas fuentes de apoyo o rechazo provienen de sectores distintos, en la medida en que la facilitación o el control sean percibidos como una amenaza a sus prácticas comerciales o administrativas.

La aduana moderna busca mantener el equilibrio entre facilitación y control. Para eso, además de rediseñar los dos procesos señalados, se debe contar con una base de recursos adecuada que les dé soporte. Los elementos principales de esta base son:

Tecnología de información. Automatización, intranet, telecomunicaciones e intercambio electrónico de información son algunas de las formas en las que la tecnología de información debería dar soporte a los procesos del servicio aduanero.

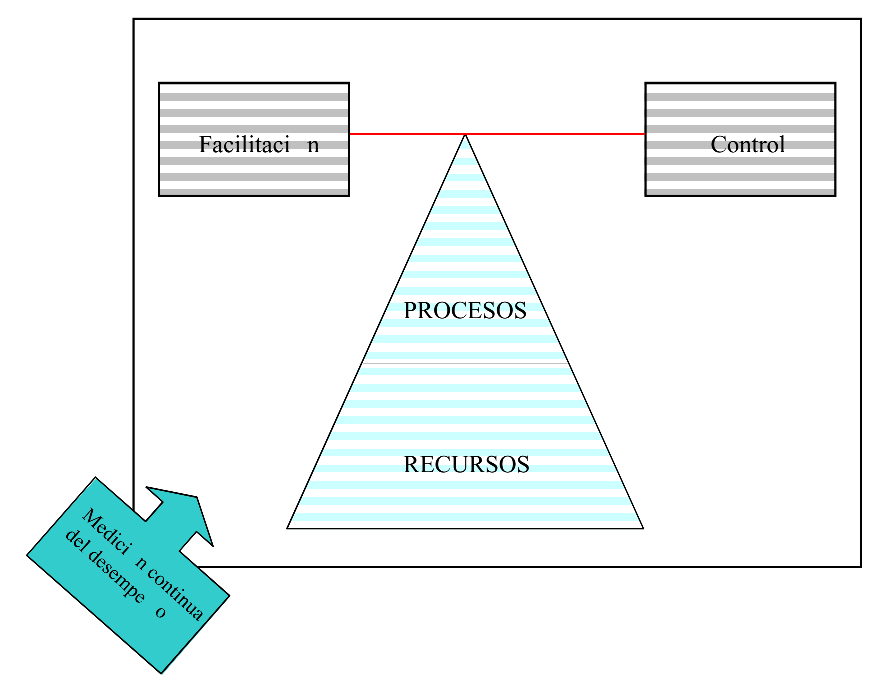
Organización. La estructura de servicios de aduana debe estar respaldada por una organización con ciertas características: una institución profesionalizada, con empleados muy capacitados y bien remunerados, que ponga énfasis en el servicio al cliente y el control de operaciones a posteriori.

Base jurídica. En este modelo, la base jurídica no puede ser un obstáculo en la ejecución de las funciones de servicio, sino más bien un marco ágil que sea la expresión legal del modelo de reforma.

Infraestructura. Esta nueva estructura no es viable si no se reforman y modernizan también los puertos, aeropuertos, almacenes, el sistema vial y los edificios a través de los cuales se realizan las operaciones comerciales.

La administración por procesos y una dotación adecuada de recursos deben permitir y sostener un balance entre las actividades de facilitación y las de control, fiscalización, prevención y represión de los delitos aduaneros (Gráfico 1).

Gráfico 1
Administración aduanera moderna



Fuente: Elaborada por el autor.

Establecer estándares de desempeño y un sistema formal y auditable de medición y seguimiento es fundamental para mantener la integridad del sistema[6].

2. EL SISTEMA ADUANERO COSTARRICENSE

Todo lo señalado en la sección anterior es válido para Costa Rica. Sin embargo, cada país tiene características propias y por lo tanto, diferentes formas de acometer los retos que representa la modernización de la administración aduanera. La complejidad de esta actividad y la dificultad para definir y darle rumbo a su reforma se incrementa considerablemente porque en el país la aduana es sólo una parte del Sistema Aduanero Nacional. Si bien este capítulo se centra en la gestión de la Dirección General de Aduanas y sus aduanas territoriales, es importante conocer el amplio contexto en el que opera.

6 Para una discusión detallada sobre indicadores de desempeño en el quehacer aduanero véase el documento "Performance Standards in Tax Administration" presentado por John Crotty en la reunión anual del Centro Interamericano de Administración Tributaria en 1996. La experiencia chilena también puede ser una fuente útil de experiencias en indicadores de gestión en aduanas y en el establecimiento de metas de desempeño.

2.1 La estructura del sistema aduanero en Costa Rica

El sistema aduanero costarricense lo conforman por lo menos tres grupos que, aunque interdependientes, no necesariamente esperan lo mismo del sistema ni tienen intereses semejantes. Estos grupos son el Estado, los auxiliares de la función pública aduanera, funcionarios de aduanas y los dueños de la carga.

Las obligaciones del Estado están definidas en el régimen jurídico; la Ley General de Aduanas establece que sus fines son:

- *Facultar la correcta percepción de los tributos y la represión de las conductas ilícitas que atenten contra la gestión y el control de carácter aduanero y de comercio exterior.*

- Facilitar y agilizar las operaciones de comercio exterior.

- *Desarrollar y permitir la ejecución de los preceptos de la legislación comunitaria centroamericana y de los convenios y tratados internacionales de los que Costa Rica forme parte.*

Sus competencias están claramente establecidas: tiene responsabilidad sobre la percepción de ingresos, la facilitación del comercio y la represión de las conductas ilícitas.

Para los dueños de la carga, el interés primordial debería de ser la eficiencia de la aduana, es decir, su capacidad de ser un eslabón eficiente en la cadena de servicios de logística para el comercio exterior que permite la movilización de la carga. No es tan claro el interés que puedan tener en la capacidad de la aduana para cobrar tributos, aranceles y tasas o hacer cumplir la normativa aduanera; en ciertos casos, es probable que prefieran cierta laxitud. Sin embargo, en teoría, deberían estar interesados en apoyar el ejercicio del poder aduanal en materia de cumplimiento fiscal, pues esto mejora el clima de negocios y desestimula la competencia desleal.

Para ellos, un desempeño eficiente de la aduana en términos de logística se refleja en la reducción de costos asociados al tiempo dedicado a trámites de comercio exterior; una disminución de las horas de gerencia invertidas en lidiar con agencias de gobierno; un mayor número de transacciones por hora laboral; una disminución del costo de internamiento de los insumos extranjeros; inventarios locales menores; disminución del volumen de mercadería en tránsito; mejor uso de las flotillas nacionales; menos presión sobre las instalaciones de almacenamiento en aduanas; disminución del trasiego de bienes de un puesto aduanal a otro por prácticas aduaneras obsoletas o corrupción; reducción en los costos de

transporte y un menor riesgo asociado con las largas esperas en las aduanas y los puntos de entrada y salida de los bienes.

El papel de los auxiliares de la función pública aduanera es un híbrido; deben atender sus propios intereses y los de sus clientes, dentro del marco de responsabilidades y privilegios que la ley les otorga.

El sistema aduanero no es un ente aislado, tiene responsabilidades que afectan al resto de la sociedad civil y, además, forma parte de una red transnacional de comercio exterior con vínculos formales e informales con otros organismos que se han constituido para facilitar o regular las actividades comerciales.

Cada uno de los actores que participa en el proceso tiene funciones específicas que procuran hacer cumplir la normativa respetando escrupulosamente las obligaciones aduaneras (recaudación y control) y sin atentar contra la agilidad de las operaciones comerciales.

Los consolidadores de carga son empresas especializadas en brindar servicios de acomodo y envío a aquellos importadores cuya carga no ocupa un contenedor completo. Estas empresas colocan cargas de varios importadores en un mismo contenedor; estos contenedores con cargas de diversos dueños se llaman *contenedores consolidados* y disponen de un trámite especial[7]. Los consolidadores también realizan los trámites de embarque y ayudan a los clientes a escoger las rutas de transporte más adecuadas, según sus necesidades. No siempre son contratados por los importadores; en algunos casos, los contratan los proveedores extranjeros.

Los transportistas internacionales son las empresas de transporte aéreo, marítimo y terrestre. Entre las funciones de los transportistas terrestres y marítimos, se encuentran la de comunicar a las agencias de aduanas la llegada de la carga al país de destino y la de entregar el *manifiesto de carga* a la aduana; este es un documento en el cual se describen las cantidades y calidades de la mercancía transportada[8].

Las agencias o agentes de aduana actúan como representantes de los dueños de la carga ante las aduanas y hacen los trámites necesarios para que estas autoricen la entrega de la mercancía. A menudo, se encargan también del pago de los impuestos aduaneros y contratan el

7 Por ejemplo, las normas aduaneras establecen que el importador que lleva mayor volumen de carga en el contenedor decide en qué aduana se nacionaliza la carga.
8 Una práctica común en la gestión aduanera moderna es que los transportistas envíen manifiesto aduanero en forma electrónica con varios días de anticipación, para facilitar los trámites y agilizar el paso de la carga por la aduana.

transporte para trasladar la mercancía a las bodegas de los dueños, una vez que han pasado por la aduana. Las agencias más desarrolladas pueden actuar como asesores de los importadores en materia de logística internacional y, en algunos casos, subcontratar otros servicios (transportistas, almacenes fiscales, consolidadores) para ofrecerles a sus clientes un *paquete* completo.

Los almacenes fiscales están autorizados para actuar como recintos fiscales donde se depositan las mercancías importadas que aún no han completado el proceso aduanero, porque no han sido revisadas por los agentes fiscales o porque los dueños no han pagado los impuestos correspondientes[9].

2.2 La necesidad de fortalecer el sistema

Desde la perspectiva estatal, un sistema de aduana eficiente debe garantizar el cumplimiento de la normativa aduanera y facilitar el comercio, sin menoscabo de su capacidad y efectividad en la recaudación.

En cuanto a la recaudación, la aduana tiene un doble papel. Por un lado, recauda aranceles y tributos relacionados con el comercio exterior, los que tienden a ser cada vez menores. Por otro lado, es allí donde se registran y recolectan otro impuestos internos. Si se avanza en la colaboración y hasta en una posible integración con la Dirección General de Tributación, la incidencia de la aduana sobre la recaudación será aún mayor, pues puede contribuir en la revisión de las determinaciones en el impuesto de renta y en la recuperación del impuesto de ventas. El Cuadro 1 muestra la importancia de la aduana en la recaudación de impuestos totales.

9 En el diagnóstico del sistema aduanero de Costa Rica realizado por el CLACDS, se encontró que una práctica común entre los importadores es utilizar los almacenes fiscales para diferir el pago de los impuestos aduaneros; retiran la carga por partes y en distintos momentos y sólo pagan la fracción del impuesto correspondiente a la parte que retiran. Esta práctica es perjudicial para el fisco.

Cuadro 1
Impuestos recolectados en aduanas y relación porcentual con la recaudación total. Costa Rica, 1991-2000

	Recaudación en aduanas (millones de colones corrientes)	Porcentaje del total recaudado
1991	50.765	51,3
1992	74.829	54,6
1993	87.152	53,0
1994	99.007	51,5
1995	135.757	52,3
1996	144.997	47,0
1997	173.46	46,4
1998	218.851	48,0
1999	236.178	43,8
2000	268.142	44,4

Fuente: Contabilidad Nacional.

Un servicio aduanero obsoleto e ineficiente puede echar por la borda todos los esfuerzos realizados en otras etapas del proceso para reducir los costos y tiempos de transporte y almacenamiento de mercancías. Por el contrario, los servicios aduaneros modernos y eficientes, no sólo dejan de ser un obstáculo para el trasiego fluido de mercancías entre los países, sino que pueden constituirse en verdaderos motores de productividad y competitividad en otras fases del proceso.[10]

Por su carácter de ente regulador del comercio exterior, la gestión aduanera debe buscar un balance entre la facilitación y el control; este balance es el que determina el éxito o el fracaso de los modelos de reforma para las organizaciones aduaneras (IADB, 2001). La sociedad demanda de los servicios aduaneros la consecución de ambos objetivos. Surge entonces la necesidad de que las administraciones aduaneras fortalezcan la capacidad institucional del sistema mediante un marco legal apropiado, la infraestructura adecuada y la implementación de los procedimientos, sistemas de información y esquemas organizativos requeridos para atender las demandas de la logística comercial moderna.

10 Por un lado, el aumento en la eficiencia de los servicios aduaneros puede impulsar una mayor eficiencia en los servicios logísticos vinculados con la función aduanera. Por otro lado, las aduanas modernas generan información de gran valor estratégico para la toma de decisiones sobre comercio internacional; su aprovechamiento puede favorecer un uso más inteligente de la infraestructura y los servicios logísticos por parte de los empresarios.

En los países en desarrollo -incluidos los de Centroamérica-, los cambios en el intercambio internacional están generando nuevos roles para los actores que participan en el sistema aduanero. La acelerada revolución de la logística internacional obliga a los países a renovar sus procesos, como condición para mantener y mejorar la competitividad de sus industrias y el progreso de sus economías. Por otra parte, la apremiante situación fiscal de muchos de estos países y la amenaza de trasiegos ilícitos, como el narcotráfico, ponen una gran presión para que estas facilidades para el comercio se den sin debilitar la capacidad de recaudar y de hacer cumplir la ley.

El fortalecimiento del sistema aduanero para que pueda desempeñar sus cuatro funciones básicas representa un reto adicional en un país como Costa Rica, donde gran parte de la labor de aduana la cumplen los auxiliares de la administración pública.

Fortalecer al sistema aduanero implica fortalecer todas sus partes. En este trabajo sólo se analiza la parte pública del sistema. Se deben recomendar las medidas necesarias para fortalecer, modernizar y dar transparencia al sector de auxiliares de la función pública aduanera. También se debe analizar si la protección y privilegios de que gozan estos funcionarios es una fuente de fortaleza o si los debilita, al limitar el desarrollo de un posible mercado de servicios de logística.

Fortalecer el sistema implica también procurar que los profesionales y empresarios vinculados al comercio exterior utilicen en forma eficiente los servicios que prestan las distintas dependencias de la aduana; todos deben contar con más y mejor información para tomar sus decisiones comerciales.

3. LA REFORMA ADUANERA EN COSTA RICA

3.1 Antecedentes de la reforma

Entre 1970 y 1990, en Costa Rica se hicieron muchas reformas en los procedimientos aduaneros. Sin embargo, con mucha frecuencia, los cambios se implementaban y luego quedaban en el olvido, en la medida en que las administraciones cambiaban. Los intentos de reorganización no dejaron de ser soluciones parciales que, posteriormente, entorpecían aún más el funcionamiento de la aduana (Garita, 1997).

En 1989, un informe de la Agencia Internacional de Desarrollo (AID) subrayó la necesidad de emprender un proceso de modernización aduanera radical en el terreno administrativo funcional, jurídico y de

informática. En esa oportunidad se encontraron grandes debilidades en la infraestructura, falta de gerencia en la Dirección General de Aduanas (DGA) y una estructura inadecuada, deficiencias en la cantidad y calidad del personal, ausencia de sistemas informáticos, una legislación muy rígida y un esquema general de corte proteccionista que impedía un comercio internacional libre y competitivo.

Las recomendaciones del informe provocaron cambios en los procedimientos y la estructura del sistema aduanero e impulsaron el desarrollo de un sistema computadorizado para simplificar y agilizar sus funciones; el esfuerzo continuó durante la administración de Rafael Angel Calderón Fournier y fue retomado por la administración de José Mariá Figueres Olsen. A este proceso se le conoce como la *Reforma Aduanera Costarricense de los años noventa* (Barahona, J. y López,G, 1998)

3.2 La concepción de la reforma

Cuando comenzó la administración Calderón, en 1990, *la administración aduanera lucía más débil que en 1978, sin información, con exceso de intermediarios, una legislación centroamericana arcaica, una cantidad ínfima de profesionales, sin sistemas informáticos, ausencia de planificación, desde el presupuesto centralizado hasta los programas de capacitación* (Carlos Muñoz, citado por Barahona, J. y López, G., 1998).

Las mayores dificultades del sistema se ubicaban en la infraestructura de aduanas y la ausencia de sistemas informáticos, con un factor agravante adicional: la legislación centroamericana, que llevaba quince años tratando de ser modificada, establecía una serie de controles y obstáculos que sólo Costa Rica respetaba por su tradición legalista.

Al igual que en administraciones anteriores, se llamó al sector privado y se constituyó una comisión de usuarios de alto nivel como órgano de consulta del gobierno. Para garantizar la transparencia del proceso y reducir la resistencia a las reformas, se invitó a los diferentes actores que podrían apoyar la reforma u oponerse a ella. Se conformaron dos grupos: a) el sector privado que no estaba directamente asociado con el proceso aduanero, integrado por exportadores, representantes de casas extranjeras y otros grupos de empresarios que apoyaban al gobierno entrante; b) el sector relacionado con aduanas, conformado por almacenes fiscales, empresas navieras, transportistas terrestres y aéreos y agentes de aduana, que sí resultarían afectados por las reformas.

Uno de los elementos que contribuyó y que marcó una diferencia importante en relación con las experiencias que habían fracasado en el pasado fue la posibilidad de generar un proceso de reforma apoyado desde fuera de la Dirección General de Aduanas. A lo interno, en la DGA se manejaba una gran diversidad de intereses, muchos contrarios a la reforma o a algunas de las medidas que implicaba y que querían impedir una reforma radical. Desde esta perspectiva, la Fundación de Cooperación Estatal (FUCE) jugó un papel decisivo, pues fue la fuente de recursos que dio el primer impulso al proceso y contó con la voluntad y el compromiso de las autoridades de gobierno. Algunos miembros de la comunidad empresarial también tuvieron un papel clave en el apoyo a las reformas.

En este marco de trabajo, se promulgaron, vía decreto ejecutivo, un conjunto de disposiciones que resultaron fundamentales para el despegue de la reforma aduanera, por sus implicaciones prácticas en el sistema, y que fueron la señal de que, aún con la legislación vigente, podían plantearse transformaciones importantes. Además, en 1992 se desarrolló el sistema informático, bajo el esquema de módulos independientes que se conectarían posteriormente.

Se introdujeron cambios importantes en materia aduanera, como la modalidad de pago previo, el establecimiento de estacionamientos trasitorios, la apertura del régimen de despacho en zona secundaria y la introducción de sistemas de información en aduanas, almacenes y agencias.

3.3 La continuidad de la reforma

La administración Figueres Olsen se encontró con un proceso de reforma aduanera en marcha que requería de decisiones importantes para que el proceso iniciado se institucionalizara de manera permanente, con el fin de escapar a la cadena de fracasos del pasado.

En 1994, ya se habían gestado importantes cambios en el área de informática y en el proceso de mejora de la gestión gerencial del Servicio Nacional de Aduanas. La nueva administración enfocó su trabajo en la reestructuración organizativa de las aduanas, la automatización y fiscalización de los procesos, la renovación de los procedimientos y la promulgación de una nueva legislación aduanera.

Para esta época, el sistema informático ya se había implementado casi totalmente, lo que permitía realizar la mayoría de los procesos de manejo de datos e información en forma electrónica. Desde el punto de vista organizativo, se había emprendido un proceso de

descentralización de las aduanas con un importante componente de capacitación.

La Ley General de Aduanas, su Reglamento y el Código Aduanero Uniforme Centroamericano II (CAUCA II), en vigencia desde julio de 1996, se constituyeron en las principales normas reguladoras de los procedimientos aduaneros, junto con la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero, vigente en ese momento. Sin embargo, la reforma todavía estaba muy limitada por la legislación regional, la ley nacional y el reglamento de la ley nacional.

Durante la administración Figueres comenzó la reestructuración de la Dirección General de Aduanas, con el propósito de modificar su estructura organizativa para hacerla más flexible, dinámica e integrada. Con el apoyo de todos los sectores, a fines de 1994, se procedió al despido de 225 funcionarios aduaneros y sólo se autorizó la contratación de 74 nuevos funcionarios.

Como producto del Pacto Figueres-Calderón, la Ley General de Aduanas se introdujo en la corriente legislativa y fue aprobada en octubre de 1995, junto con el Reglamento y Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA II). El mayor punto de discordia en esta materia fue regular la contratación y eventual funcionamiento de empresas verificadoras, lo que sirvió para que los grupos de interés cedieran en algunas de sus demandas; luego este aspecto se eliminó para permitir la aprobación de la nueva legislación[11].

La difícil situación fiscal del país en los años 1995-1996 impidió que se dotara de mayores recursos a la Dirección General de Aduanas; esto limitó los alcances de la reforma, en particular, los relativos al desarrollo informático y a la profesionalización de los recursos humanos. Sin embargo, se lograron algunos adelantos interesantes, como el uso de internet, para dar facilidades a los usuarios y transparencia a las liquidaciones[12].

Datos de CID-GALLUP, de la Dirección del Programa de Modernización y del Centro Latinoamericano para la Competitividad y el Desarrollo Sostenible permiten concluir que durante los primeros años de la reforma se logró mejorar el servicio al usuario, incrementar la productividad en el trabajo, reducir la burocracia, elevar la profesionalización y el grado de automatización y reducir los costos de operación.

11 Una breve descripción del programa de verificación propuesto puede verse en Herrero, 1998.
12 Con el apoyo del BCIE y el INCAE, se diseñó una página web de la Dirección General de Aduanas que puede ser consultada por los usuarios del sistema y el público en general.

3.4 Evolución reciente

De acuerdo con la Dirección General de Aduanas (DGA, 2002) y con entrevistas a diferentes funcionarios, la dirección no cuenta con un plan estratégico explícito; por consiguiente, no hay contra qué evaluar el avance de la reforma aduanera. Las autoridades reconocen que la gran dificultad que ha tenido que enfrentar esta administración es obtener los recursos necesarios para actualizarse y enfrentar este entorno cada vez más cambiante. La donación de los programas del sistema de gestión integral *GIA/LUCIA* hecha por el gobierno uruguayo fue muy apreciada. Se adquirieron 150 microcomputadoras, se está tramitando la compra de otras 189 y se desarrolló un Plan de Contingencia Informático.

También se citan como logros importantes las acciones contra el fraude. Sin embargo, no se pudieron obtener mediciones o indicadores acerca de cuánto se ha avanzado en este campo en términos de resultados. Se reestructuró la Policía de Control Fiscal y se introdujeron 65 nuevas plazas. La DGA reportó 251 denuncias ante el Ministerio Público; 79% de ellas en los años 2000 y 2001.

En el año 2000, para respetar los compromisos nacionales con la OMC, la región centroamericana abandonó la legislación comunitaria sobre el valor de las mercancías. En Costa Rica se introdujo un capítulo en la Ley General de Aduanas consistente con la definición del valor OMC y con el apoyo de la SIECA, se capacitó al personal en las nuevas formas de valoración.

Con la participación del INCAE y de PROCOMER se implementó el sistema BUDHA, en respuesta a las recomendaciones de un estudio contratado por la administración anterior que mencionaba[13]: *la necesidad de definir reglas claras y previamente establecidas y fomentar el espíritu de servicio del aduanero.* El sistema BUDHA permite consultar las circulares de las distintas gerencias de aduana sobre un tema. Con esto se uniformizan criterios, se da transparencia al sistema, y disminuyen las posibilidades de corrupción, pues se dificulta la elaboración de *circulares a la medida*. Sin embargo, el proyecto no se concluyó según el diseño original, que contemplaba un decreto que hiciera obligatoria la publicación de las circulares en La Gaceta o en la página web para poder aplicarlas. Sin este decreto, el sistema pierde mucho potencial, pues la situación permite que haya circulares dentro y fuera de BUDHA.

Hacia el final de la administración Figueres se presentó a la Asamblea Legislativa el proyecto de Reforma a la Ley General de Aduanas, *a través del cual se pretende fortalecer el marco sancionatorio aplicable a los delitos aduaneros, lo que a su vez permitirá combatir en mejor*

13 Auditoría del Servicio Aduanero contratada por el Poder Ejecutivo a CID-GALLUP en 1995.

forma la corrupción, el contrabando y la evasión fiscal, así como reprimir la corrupción interna dándole el debido proceso a los funcionarios que resulten como presuntos responsables (Calvo, 2002:11).

En el Cuadro 2 se presentan algunos indicadores sobre la gestión aduanera que fueron elaborados a partir de distintas fuentes, pues ni el país ni la DGA cuentan con un sistema que permita medir su desempeño.

La información cualitativa y cuantitativa recogida no permite determinar si en los últimos años ha habido retrocesos importantes en la reforma o en sus logros. La impresión del autor es que la reforma perdió su rumbo y no hay avances cualitativos importantes.

Cuadro 2
Algunos indicadores de la gestión aduanera.
Costa Rica, 1994,1997-2000

	1994	1997	1998	1999	2000
Indicadores relacionados con la modernizaci n:					
Declaraciones de importaci n por funcionario	322	493	514	495	475
Declaraciones de importaci n procesadas electr nicamente		90%	92%	92%	94%
Nivel de profesionalizaci n		21%	31%	32%	33%
Funcionarios por estaci n de trabajo	63*	2	2	2	1,5
Indicadores relacionados con el costo de las aduanas:					
Gasto como porcentaje de lo recaudado		1,0	0,7	0,8	1,2
Planilla como porcentaje del gasto		62	77	77	55
Indicadores relacionados con productividad y eficiencia:					
Declaraciones de importaci n documentales (%)			7,6	7,9	6,1
Recaudaci n por funcionario (millones de $)		1,1	1,4	1,4	1,4
Recaudaci n en aduana como porcentaje del presupuesto nacional		30,2	32,8	27,7	18,4
Recaudaci n en aduana como porcentaje del PIB		7,0	6,0	5,4	5,3
Recaudaci n como porcentaje del comercio exterior		8,9	7,2	6,5	7,1
Salario promedio por funcionario		662	671	739	756

*En 1.992 hab a 20 computadoras en aduanas. Esta cifra se estim a partir del total de computadoras en 1992 y el total de funcionarios en 1994.

Fuente: Elaborado por el autor con base en Herrero (1998) y DGA (2002).

3.5 La operación de las aduanas en Costa Rica

Es conveniente analizar la operación de las aduanas en términos de los dos grandes procesos que se señalaron antes. El primero está asociado al conjunto de procedimientos relacionados con el movimiento de las mercancías. Si los procedimientos establecidos son coordinados como un solo proceso, permiten el flujo de información necesario para que la aduana cumpla con sus funciones de recaudación, facilitación del comercio, control del tránsito de mercancías y generación de información. La reforma de los años 90 se concentró en este proceso: hay más claridad en el diseño, se han invertido más recursos y se conoce con más claridad el estado actual, los logros y las tareas pendientes.

El segundo gran proceso se relaciona con hacer cumplir la normativa. Es el conjunto de procedimientos establecidos para prevenir y reprimir las conductas ilícitas que atentan contra la gestión y el control aduanero. El cumplimiento del régimen jurídico aduanero también es indispensable para que la aduana cumpla con sus funciones. Sin embargo, este proceso es mucho menos claro, se le han dedicado menos recursos y es el verdadero talón de Aquiles de la reforma.

En las siguientes secciones se describirán ambos procesos, se establecerá el estado actual de los mismos y se señalarán algunas posibles mejoras. Para elaborar este diagnóstico se utilizó información proveniente de la Dirección General de Aduanas, la Contraloría General de la República, el Banco Interamericano de Desarrollo, el Centro Latinoamericano para la Competitividad y el Desarrollo Sostenible, COMEX y otras fuentes. Además, se visitaron algunas aduanas y se entrevistaron funcionarios y ex funcionarios de distintos niveles entre noviembre del 2001 y marzo del 2002.

3.6 Manejo de la carga

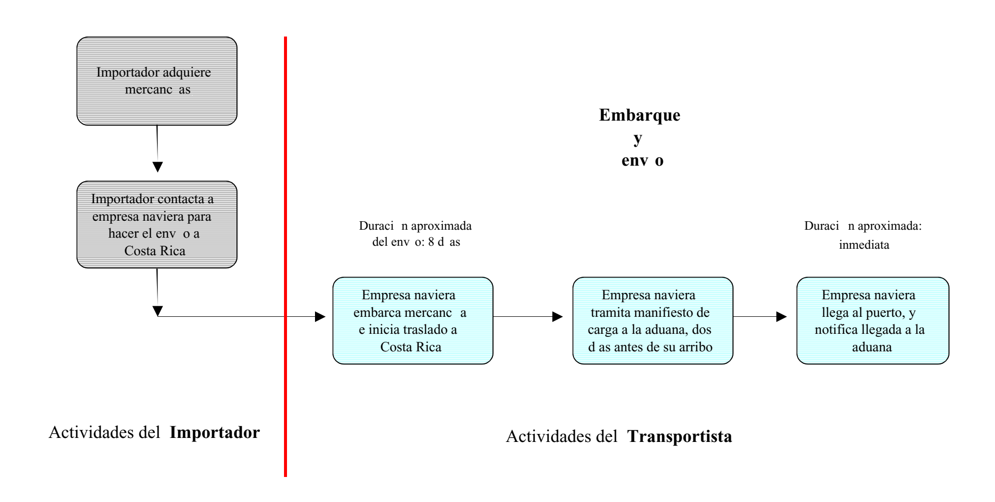
El manejo de la carga en el proceso aduanero implica los siguientes subprocesos: embarque y envío, ingreso de mercancías, tránsito, almacenamiento y despacho. Como se señaló en la introducción, en estos procedimientos es donde la aduana está mejor, aunque siempre hay aspectos que pueden mejorarse.

3.6.1 Embarque y envío

Este proceso, realizado por el importador, el consolidador y el transportista, se hace fuera del territorio nacional, por lo tanto, no está regulado por la legislación aduanera; es una actividad privada en la que no hay participación ni responsabilidad del sector público.

El importador adquiere una mercancía, busca un transportista (naviera, línea aérea o transporte terrestre), le indica sus necesidades de espacio y se pone de acuerdo para el envío, según la capacidad e itinerario del transportista y sus tarifas de transporte. Una vez que la mercancía se embarca, queda bajo la responsabilidad de la empresa de transporte, como se ilustra en el Gráfico 2.

Gráfico 2
Flujograma del subproceso de embarque y envío marítimo de mercancías



Fuente: Elaborado por el autor[14].

Algunos importadores entrevistados por el Ministerio de Comercio Exterior en 1998 coincidieron en mencionar como problemas frecuentes en el envío de mercancías los altos costos de tramitación y de transporte, el atraso de los envíos y la falta de información sobre estos retrasos.

14 Los flujogramas de esta sección se elaboraron a partir de entrevistas y los borradores de un trabajo previo no publicado suministrado por la ex Directora del Programa de Administración Aduanera.

Desde la óptica del control, ha existido una discusión recurrente sobre la conveniencia de contratar compañías especializadas en la inspección previa de carga, que le garanticen a la administración información real sobre el valor de las mercancías que se importan. Si bien puede haber algunos resultados inmediatos favorables, hay fuertes argumentos en contra, relacionados con los altos costos de estos servicios, la dependencia que generan en el largo plazo y la necesidad de implementar procedimientos aduaneros ya superados. Además, estas compañías no tienen ningún incentivo para transferir conocimiento y tecnología de punta a las aduanas (Lane, 1998:9)[15].
El INCAE, el BID y la Asociación Costarricense de Agentes de Aduana se han manifestado en contra de la contratación de estas compañías.

En 1998, Fernando Herrero, entonces Ministro de Hacienda, cuestionó la exclusión de un mecanismo temporal de inspección previa de la Ley General de Aduanas que se tramitó en la Asamblea Legislativa durante su gestión:

Han transcurrido varios años de la aprobación de la ley y aún no se cuenta con un sistema adecuado en este campo. La aprobación de la Ley de Valoración ha agravado la situación, pues ahora el gobierno acepta sin mayores restricciones el documento que le sea entregado como factura comercial. (Herrero, 1998:22)

Cuatro años después su afirmación sigue siendo válida, pues todavía no se cuenta con mecanismos que permitan identificar y castigar la falsificación y el fraude que implican alterar u ocultar la información de envío y embarque, lo que suele hacerse en forma bastante burda (Castonguay, 1994:1). Si no se logra corregir este problema, la contratación de compañías certificadoras del valor de la mercancía seguirá siendo una opción, a pesar de que no está claro si realmente contribuyen a mejorar la recaudación (Dutz, 2001:2-3).

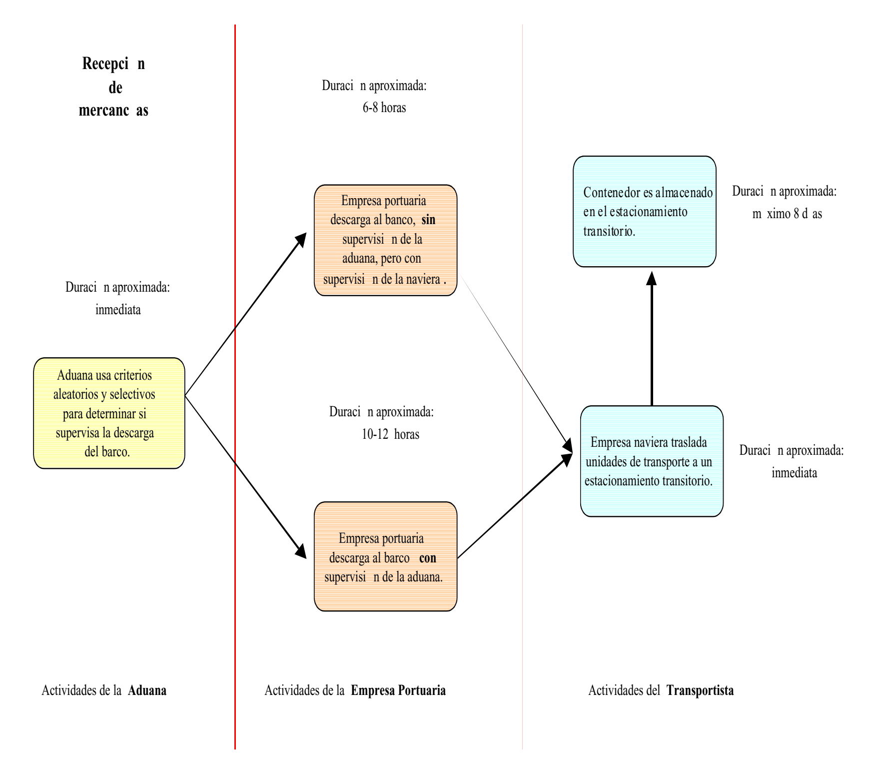
3.6.2 Ingreso de mercancías

Este proceso comprende tres actividades: ingreso de la carga por los puertos habilitados, presentación de documentos o información de ingreso y recepción de las mercancías (Gráfico 3).

15 Sobre este tema puede consultarse Dutz, Mark, 2000 y Low, Patrick, 1995. Sobre su posible aplicación en Costa Rica: Castonguay, Vincent, 1994

La descarga y recepción pueden estar a cargo del transportista o de la aduana, si esta asigna un funcionario aduanero para realizarlas. Posteriormente, la carga se traslada a un depósito fiscal o a un estacionamiento transitorio[16], ubicado en la jurisdicción de la aduana de ingreso.

Gráfico 3
Flujograma del subproceso de recepción de mercancías



Fuente: Elaborado por el autor.

La aduana tiene la responsabilidad de supervisar en forma aleatoria y selectiva el ingreso y la recepción de las unidades de transporte. El transportista tiene la responsabilidad de enviar a la aduana, por vía electrónica, la descripción de la mercancía que ingresa en sus vehículos y de supervisar el ingreso y la recepción de las unidades de transporte y el traslado al depositario aduanero. En la práctica, no siempre se cuenta con la descripción de las mercancías.

16 Los estacionamientos transitorios son espacios donde los transportistas pueden conservar sus vehículos, sus unidades de transporte y sus cargas. Deben estar precintados (cerrados con los marchamos autorizados por la aduana) y quedan bajo la responsabilidad de la empresa que administre el estacionamiento por un máximo de ocho días, antes de ser declaradas en abandono.

El importador utiliza diferentes medios de transporte según el tipo de carga. Por los puertos aéreos entran las mercancías de alto valor, de poco volumen y los productos perecederos; por los puertos terrestres entran las mercancías provenientes de Centroamérica, México y Panamá, y por los puertos marítimos, las mercancías muy voluminosas y las materias primas.

En la recepción de las mercancías se presentan tres tipos de problemas: 1) El poco personal de las empresas y una infraestructura de descarga inadecuada en los puertos de arribo[17]. 2) El hecho de que, cuando se trata de embarques consolidados, los transportistas a veces no indican con anticipación el destino de las mercancías. 3) La necesidad de usar los estacionamientos transitorios, que también deben ser controlados durante el proceso.

Aunque en los últimos años se ha invertido en la mejora de la infraestructura y los procedimientos aduaneros para atender el ingreso y la fiscalización de las mercancías, todavía hay problemas, sobre todo en la infraestructura de los puertos marítimos y aéreos.

Los estacionamientos transitorios son un serio problema de control aduanero, pues tienen menos restricciones que los depósitos fiscales y el sistema informático tenía un rezago importante en cuanto a registrar y automatizar la información y hacer cruces con ella. Con los cambios introducidos en diciembre del 2001, la administración confía en que podrá fiscalizar y controlar mejor estos sitios. Sin embargo, los funcionarios de la División de Control y Fiscalización de la DGA consideran que los controles siguen siendo débiles, pues los puertos todavía no están conectados al sistema de la aduana y las bases de datos no se han centralizado.

La existencia de estacionamientos transitorios se origina en la falta de depositarios o de un espacio portuario adecuado; en términos de exportación cumplen un papel práctico, pues ofrecen un espacio donde dejar la carga cuando el barco no puede recibirla o no hay espacio en el puerto. En la práctica, esto ha llevado a que los transportistas operen con menos vehículos y a que los importadores y agentes esperen a que la carga esté en el país para determinar el régimen de destino de sus mercancías, dentro del plazo que la ley les otorga. Cualquier iniciativa para reducir o limitar su funcionamiento debería contemplar ajustes en los plazos que otorga la ley y en la infraestructura de los puertos, para poder movilizar rápida y efectivamente la carga y las unidades de transporte.

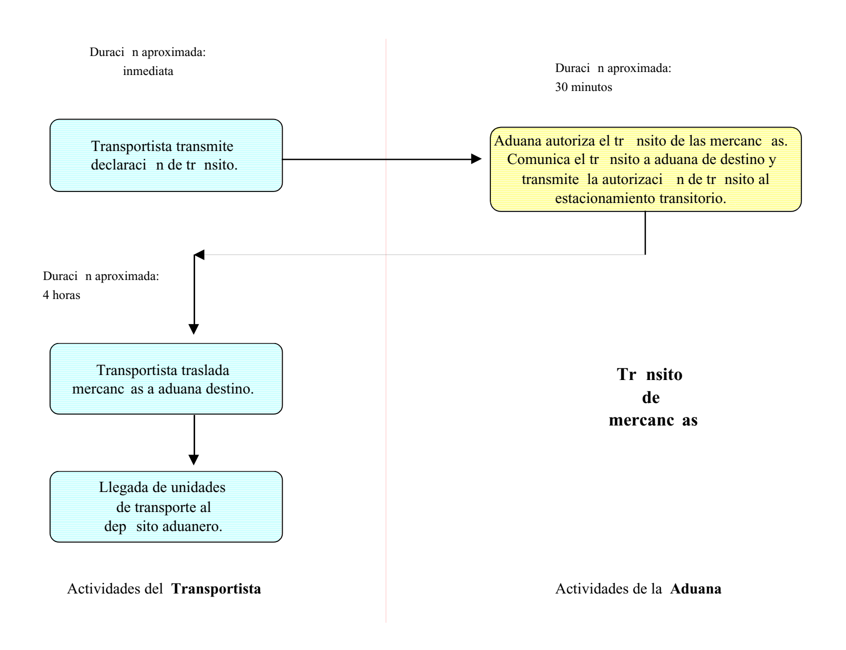
17 Esto está asociado también a temas como el de la aduana 24 horas, pues no solo depende de la aduana, sino de la disposición de los privados a adecuar su operación.

La posibilidad de elegir el régimen de tránsito en forma anticipada, cuando la mercancía todavía no ha pagado impuestos, se eliminó en la reforma al reglamento de octubre del 2000, lo que creó un incentivo adicional para el uso de este tipo de estacionamientos[18].

3.6.3 Tránsito interno o internacional

El tránsito interno o internacional es el régimen según el cual se transportan por vía terrestre las cargas bajo control aduanero dentro del territorio nacional (Gráfico 4). En el tránsito interno, las mercancías se trasladan a una aduana interna para ser nacionalizadas, en el tránsito internacional, se trasladan a una aduana fronteriza para salir del país.

Gráfico 4
Flujograma del subproceso de tránsito de mercancías que ingresan a través de las aduanas



Fuente: Elaborado por el autor.

---

18 Según la División de Control y Fiscalización, la Dirección General de Aduanas decidió eliminar este trámite simplificado pues se le estaba dando un uso inadecuado. La administración planea desarrollar la metodología de gestión del riesgo para poder discriminar entre los distintos usuarios; eso podría conducir a que se vuelvan a otorgar estos privilegios. En opinión del director de la Cámara de Depositarios, esto contradice otras medidas tendientes a desincentivar el uso de este régimen.

El tránsito de mercancía no nacionalizada por el territorio nacional hace más vulnerable el sistema y genera necesidades adicionales de control. En la Asamblea Legislativa hay un proyecto que busca promover la nacionalización obligatoria en la frontera de ingreso, pero ha tenido mucha oposición de los funcionarios de aduanas, que argumentan que las zonas portuarias no disponen de la infraestructura necesaria para que esta medida sea viable.

La tendencia de las aduanas modernas es hacia la nacionalización en el puerto de ingreso, pero en el país, además de las razones señaladas, hay otras para evitar hacerlo en esa forma; una muy importante es que se posterga el costo financiero asociado al pago total de los impuestos correspondientes a la carga importada[19].

Mientras no se fomente la nacionalización en el puerto de ingreso, seguirá siendo cierto el argumento de que falta infraestructura. Proyectos como el presentado a la Asamblea pueden servir de incentivo para que tanto el sector público como el privado hagan las inversiones necesarias en los puntos de ingreso.

El despacho domiciliario[20], y el despacho anticipado son opciones que plantea la legislación para desincentivar el tránsito interno; son más sencillos para el importador y recaudan en forma más rápida los impuestos, aranceles y tasas.

Desde el punto de vista de facilitación y control, persiste el manejo manual de la información de tránsito (vía fax)[21], lo que resta agilidad al proceso y hace poco confiables los controles. También hay problemas con la trasmisión de documentos entre aduanas, aunque la administración confía en que se irán resolviendo como resultado del avance del proyecto de interconexión de aduanas (DGAb, 2002: 1-3).

Desde el punto de vista del control, el hecho de que el control de tránsito entre aduanas no esté automatizado e integrado, complica y distorsiona el proceso, con los riesgos consecuentes, asociados a la evasión fiscal y el contrabando.

---

19 Es un financiamiento implícito del Estado a los importadores. Países como Marruecos han desarrollado un sistema nacional de crédito que permite financiar a los importadores sin postergar la nacionalización y el registro de los aranceles y tributos correspondientes. Una medida así tiene la ventaja de que libera al Estado de la necesidad de custodiar mercancía.

20 Esta modalidad consiste en presentar una declaración provisional de despacho, cancelar los impuestos en el momento de la llegada de las mercancías y trasladarlas directamente al domicilio, comercial o industrial del importador.

21 Dentro del esquema descentralizado bajo el cual se diseñó el SIA, no hay coordinación explícita y automatizada entre procesos que trascienden la jurisdicción de una sola aduana, sino que esta coordinación tiene que darse por medios alternos (teléfono, fax, etc.) (DGA , 2001:1).

La DGA propuso una solución parcial a las dificultades de control de tránsito mediante un proyecto denominado SICONTRA, que podría subsanar los problemas generados por el diseño descentralizado del SIA y su plataforma tecnológica actual. Sin desestimar la necesidad de mejorar las herramientas informáticas de control, es necesario incorporar el análisis de las condiciones necesarias para reducir al máximo el tránsito de mercancías sin nacionalizar por el territorio nacional.

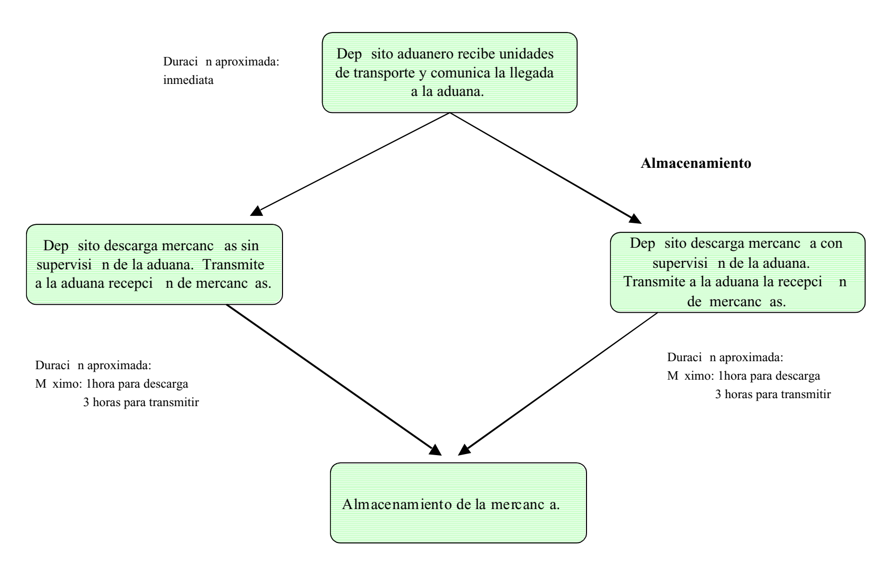
3.6.4 Depósito fiscal

Es el régimen por medio del cual las mercancías son depositadas bajo la custodia, conservación y responsabilidad del depositario aduanero y el control de la aduana; estas mercancías no han pagado los tributos correspondientes y pueden permanecer en el depósito hasta un año, antes de ser declaradas en abandono.

La descarga puede realizarse con la intervención de un funcionario aduanero o sin ella. Si no se requiere del funcionario de aduanas, el depositario tiene un plazo de una hora hábil para comenzar la descarga y comunicar a la aduana el ingreso de las mercancías. Si se debe contar con la intervención de un funcionario aduanero, éste debe trasladarse al depósito en el término de una hora para supervisar la descarga; si en ese tiempo no se hace presente, el depositario procede con la descarga, haciendo constar la situación (Gráfico 5).

El depositario deberá transmitir electrónicamente el resultado de esa operación a la aduana en un plazo de tres horas. Las mercancías permanecen en el depósito hasta que la aduana de jurisdicción emita la autorización de salida.

Gráfico 5
Flujograma del subproceso de depósito fiscal



Fuente: Elaborado por el autor.

Entre el 85% y el 90% de los bultos se reciben sin la participación de los funcionarios aduaneros. Como no dispone de información sobre el contenido, el funcionario que realiza la tarea utiliza criterios subjetivos para la supervisión de la descarga; esto dificulta las funciones de control.

Se identificaron dos razones para el retraso en la trasmisión de información por parte del depositario aduanero: 1) la trasmisión a la aduana se hace por lotes, porque el depositario no siempre cuenta con personal dedicado exclusivamente a esta tarea; 2) hay problemas en las conexiones electrónicas entre los almacenes y las aduanas.

Por otro lado, hay dos dificultades con las revisiones previas en los almacenes: 1) algunos almacenes no cuentan con la infraestructura adecuada para hacer la revisión; 2) no todos los depositarios cumplen los horarios de atención establecidos por la legislación, pues no les resulta rentable ampliar el horario, dado el poco volumen de mercancías que tramitan.

Hay un riesgo y un costo asociados al uso de mercancías sin nacionalizar como garantía por impuestos, aranceles y tasas, pues

cuanto más tiempo permanezcan en una bodega, mayor es la posibilidad de sustitución o de pérdida. A la larga, sería conveniente estudiar la posibilidad de crear una figura legal que permita el pago diferido de los impuestos.

3.6.5 Despacho aduanero

El despacho aduanero es el conjunto de operaciones que se deben realizar ante la aduana para poder disponer de las mercancías (Gráfico 6). Para elaborar la declaración de importación se deben cumplir tres procedimientos:

- Examen previo: inspección de la mercancía en el depósito aduanero para determinar su descripción y clasificación arancelaria.

- Pedimentación de la declaración: consiste en la elaboración de la declaración de importación bajo el formato establecido.

- Cancelación de impuestos aduaneros: el agente aduanero, en nombre del dueño de la carga, cancela los impuestos en una entidad bancaria autorizada por la DGA.

Aceptada la declaración, se somete al semáforo fiscal, que aplica criterios aleatorios y selectivos sobre la declaración con tres posibles resultados: sin verificación, revisión documental y reconocimiento físico. Si todo está en orden, se autoriza el levante de las mercancías y el agente las retira del depósito para entregarlas al importador.

Hay una modalidad de despacho aduanero anticipado que consiste en despachar las mercancías inmediatamente después de su ingreso al territorio nacional. Para poder utilizar esta modalidad se deben cumplir las siguientes condiciones:

- El transportista trasmite el manifiesto de carga con anticipación (transporte marítimo: 48 horas antes del arribo; transporte aéreo, dos horas antes y transporte terrestre, en el momento de arribo a la aduana).

- La declaración de importación debe presentarse a la aduana con un máximo de 24 horas y un mínimo de una hora de anticipación al arribo del vehículo al puerto.

Uno de los problemas en este proceso es que algunas veces los transportistas no comunican el arribo de la carga ni el conocimiento de embarque al importador, lo que hace que la mercancía permanezca más tiempo almacenada, con el consiguiente incremento en los costos.

En algunos casos, por los “cuellos de botella” que se producen en la revisión previa, el agente la evita; de hecho, es imposible que unos pocos cientos de agentes revisen toda la mercancía que pasa por aduanas en la forma adecuada y sin provocar atrasos.

Actualmente, la totalidad de los manifiestos de carga se trasmite en forma electrónica; la información llega con anticipación a la aduana y le permite contar con una descripción previa de las mercancías, saber a quiénes están destinadas y la zona de operación de destino inmediato.

Después de la reforma, la forma de declarar de los agentes aduaneros, basada en la autodeterminación, otorga mayores responsabilidades a los declarantes y libera recurso humano, que puede utilizarse en la supervisión de las operaciones de ingreso y tránsito, que son procesos muy vulnerables (IADB, 2001). En marzo del 2001, la distribución de los porcentajes de revisión para las declaraciones autodeterminadas indicó que sólo el 18% de las declaraciones se revisaba físicamente, el 35% se revisaba documentalmente y el 47% no pasaba por ninguna revisión. Este porcentaje de revisión física sigue siendo muy alto en relación con otras naciones que han tenido éxito en su proceso de reforma, donde suele ser inferior al 10%.

Gráfico 6
Flujograma del subproceso de despacho aduanero

Duraci n aproximada:
4 d as

Importador recolecta la documentaci n factura, B/L, declaraci n de valor y permiso y la entrega al agente.

Actividades del **Importador**

Agente realiza revisi n previa en dep sito aduanero. Realiza la declaraci n. Cobra tributos al importador. Cancela impuestos al banco. Transmite declaraci n a la aduana.

Actividades del **Agente**

Banco transmite pago de impuestos a la aduana.

Actividades del **Banco**

Despacho

Duraci n aproximada:
1 hora

Agente entrega mercanc as al importador.

Actividades del **Agente**

Duraci n aproximada:
inmediata

Entrega de mercanc as al agente.

Actividades del **Depositario**

Si el sem foro es **verde**, Aduana emite comunicaci n al agente y transmite autorizaci n al dep sito aduanero para que entregue mercanc as .

Si el sem foro es **amarillo** Aduana emite comunicaci n al agente, solicita presentaci n de documentos. Realiza revisi n documental.

Si el sem foro es **rojo**, Aduana asigna un funcionario y se realiza el reconocimiento f sico.

Duraci n aproximada:
inmediata

Duraci n aproximada:
inmediata

Duraci n
aproximada:
2 horas

Duraci n aproximada:
medio d a

Recibe transmisiones del banco y el agente. Acepta declaraci n autom ticamente. Genera sem foro fiscal.

Actividades de la **Aduana**

Fuente: Elaborado por el autor.

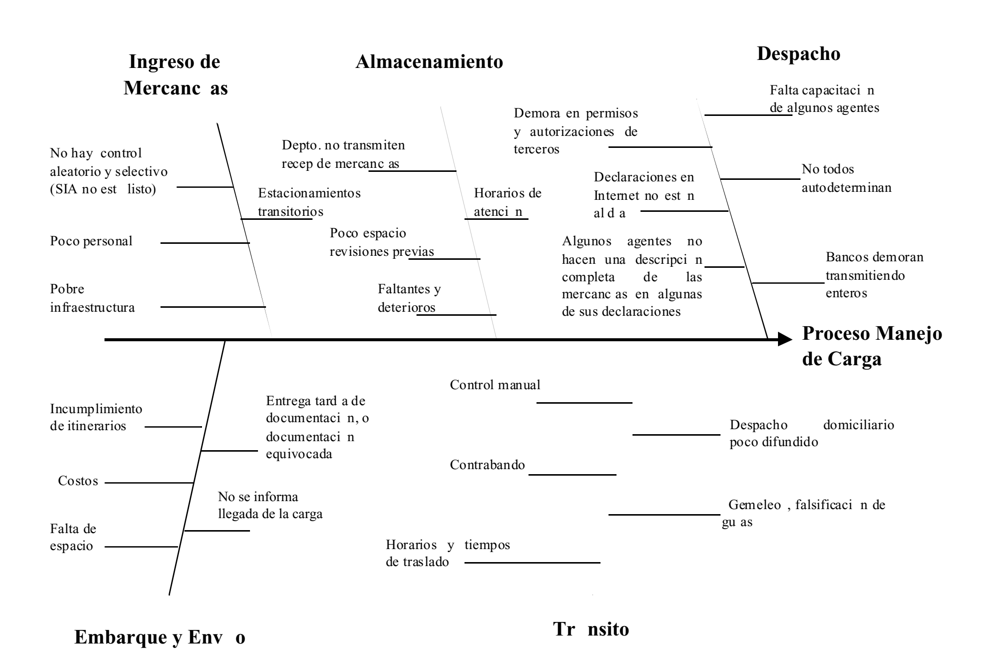
Según la DGA, el procedimiento de despacho es uniforme en todas las aduanas y tiene una duración promedio de aproximadamente una hora.

Desde el punto de vista de la facilitación, el que los transportistas no comuniquen la información de la llegada de las mercancías retrasa el despacho y aumenta el tiempo de almacenamiento. Con frecuencia, las autorizaciones y permisos también generan retraso por la lentitud con que trabajan las instituciones gubernamentales no aduaneras que los otorgan.

Desde el punto de vista del control, algunos gerentes de aduanas y agentes aduaneros han reportado la falsificación (o *clonación*) de declaraciones[22].

El siguiente diagrama (Gráfico 7) resume los principales problemas encontrados en el proceso de manejo de carga descrito, más otros que no se incluyeron en el análisis.

Gráfico 7
Principales problemas en el proceso de manejo de carga



Fuente: Elaborado por el autor.

22 Sería interesante investigar si este y otro tipo de fraudes es más frecuente entre las declaraciones no determinadas que entre las determinadas, así como cruzar esta información contra otras variables, a fin de establecer correlaciones que refuercen los procesos de prevención y control.

En este proceso, es posible introducir mejoras en cada uno de los pasos; las opciones de mejora son fácilmente identificables y, por lo general, están asociadas a completar el desarrollo informático y subsanar deficiencias en el control de las operaciones relacionadas.

Las deficiencias que persisten en este proceso pueden afectar la recaudación. Aunque más del 90% de los auxiliares trasmiten la información y la legislación nacional se fundamenta en la autodeterminación, mientras el país siga bajo el marco del CAUCA II, persistirán las dificultades de orden jurídico que impiden que se exija la autodeterminación en el 100% de los casos, trasladando total y definitivamente la responsabilidad a los dueños de la carga y a sus representantes.

Algunas omisiones que se presentan, como no controlar la calidad de las descripciones de la mercancía en las declaraciones de aduana y dejarlas pasar incompletas al sistema, dificultan el control de las autoridades e incluso ese control de terceros que se busca al publicarlas en Internet.

Aún es posible avanzar en la trasmisión de datos previa al arribo de la mercancía y en el despacho aduanero anticipado, opciones que creó la ley y facilitan los sistemas informatizados, pero que en la práctica se utilizan relativamente poco. La aduana tampoco ha logrado tener suficiente liderazgo para negociar la reducción de las trabas no aduaneras que atrasan la mercancía en los pasos de frontera, sobre todo en Peñas Blancas. Esto es grave, no sólo porque neutraliza los esfuerzos de facilitación, sino porque daña el prestigio y la credibilidad de la aduana misma, pues los usuarios tienden a responsabilizarla de cualquier atraso que se produzca en el puerto de ingreso.

En relación con el control, el uso de controles selectivos y aleatorios es una medida correcta, sin embargo, se podrían mejorar con la incorporación de perfiles de riesgo con base en información sobre el comportamiento de los dueños de la mercancía, los auxiliares administrativos, etc. Los datos necesarios no se están registrando y tomará tiempo contar con un sistema más elaborado y efectivo, pero es preciso moverse en esa dirección. Dentro de la preparación para el ALCA, Costa Rica es una de las naciones que debe trabajar este aspecto, lo que significa una oportunidad para avanzar en ese terreno.

Los problemas de conectividad y automatización que todavía tiene la aduana hacen más vulnerable el control de las mercancías en tránsito, en almacenes transitorios y en otros depositarios; si no se implementan los procedimientos adecuados, estos mecanismos de facilitación amenazan el control efectivo de la aduana y su capacidad de recaudación.

Como Costa Rica aún no se ha adherido al CAUCA III, la autodeterminación sigue siendo voluntaria, lo que le impide revisar las obligaciones de los auxiliares de la función pública aduanera y de los dueños de la carga; esta debilidad ha sido advertida desde hace cinco años (Bolaños, 1997). Costa Rica lideró, junto con El Salvador, la elaboración y aprobación regional del nuevo código aduanero, pero en el país se requiere la aprobación legislativa del mismo. El gobierno anterior lo envió a la Asamblea, Legislativa pero no ha salido de la Comisión de Internacionales, donde ha tenido una fuerte oposición de la Asociación de Agentes de Aduana.

En su función de generador de información útil, para el comercio y el desarrollo del mercado de los servicios de logística, los avances han sido muy importantes; se destaca la publicación de las declaraciones aduaneras en Internet y el buscador de documentos del Ministerio de Hacienda citado anteriormente. Sin embargo, los importadores aún no cuentan con un mecanismo sencillo y transparente que les permita saber si su mercancía arribó, si su declaración fue presentada y si ya se autorizó el levante.

Aunque se han señalado importantes opciones de mejora, en esta área es donde son más evidentes los logros de una reforma que consiguió reducir el tiempo de despacho de semanas a horas para la gran mayoría de sus operaciones.

3.7 Hacer cumplir la normativa

Aunque es menos usual concebir la función de hacer cumplir la normativa aduanera como un proceso, se tratará así para poder señalar con más propiedad dónde se encuentra la mayor debilidad de la aduana y una de las áreas donde se requiere de un replanteamiento profundo y acciones inmediatas.

Como ya se señaló, en Costa Rica, el ciclo de entrada y salida de mercancías ha recibido atención durante los últimos ocho años y el país ha acumulado logros importantes en términos de facilitación, lo que constituye un requisito importante para acrecentar la competitividad del país y apoyar su estrategia de crecimiento con base en el comercio exterior.

Pero para que las cuatro funciones de la aduana se cumplan a cabalidad, hay un conjunto de normas que deben respetarse. No alcanza con que exista la norma: debe haber un proceso sistemático para identificar a los transgresores y mecanismos confiables y transparentes para hacerles sentir las consecuencias de irrespetar el régimen jurídico aduanero.

Sin embargo, hay la idea bastante generalizada de que la aduana adolece de una notoria incapacidad para hacer cumplir la ley, dando espacio a la evasión aduanera (en sus distintas modalidades: subfacturación, clasificación incorrecta de la mercancía o de su origen, pólizas dobles o *clonadas*) y el contrabando, y la percepción de que existe total impunidad para los que ignoran la normativa aduanera.

Para una efectiva sanción o penalización de las violaciones a las normas y procedimientos de aduana, se deben tener en cuenta tres elementos: 1) contar con una normativa adecuada, que permita fomentar las buenas prácticas y castigar las transgresiones; 2) identificar a los transgresores actuales y potenciales y 3) poder verificar que las penas previstas en la normativa sean efectivamente aplicadas. En otras palabras, ¿qué sentido tienen las normas si no se identifica a quienes las irrespetan? y por otra parte, ¿de qué sirve encontrarlos, si no se les castiga?

En términos generales, con algunos ajustes, sobre todo en cuanto a asignar responsabilidades, la legislación nacional ofrece un marco adecuado para establecer sanciones. A partir de este marco, las aduanas deben definir los procedimientos para prevenir y controlar el fraude, fiscalizar las actuaciones y, por último, procesar y sancionar a quienes incumplan.

3.7.1 Prevenir

En términos de prevención, Lane (1998: 34-37) propone un plan para promover y mantener la integridad en las aduanas:

a) Usar diferentes tipos de controles que aseguren el reclutamiento de personas honestas: chequeo de aspectos financieros, referencias personales, empleo previo, entrevistas, antecedentes médicos, policiales y criminales y calificaciones académicas.
b) Ofrecer una buena remuneración y un paquete de beneficios consistente con un puesto de confianza y de honor.
c) Actualizar periódicamente los antecedentes de los funcionarios.
d) Hacer comprobaciones periódicas y aleatorias de uso de drogas.
e) Introducir el tema de la integridad en todas las capacitaciones.
f) Contar con un módulo especializado para revisar e investigar todas las denuncias y monitorear la integridad en forma proactiva.
g) Dar a conocer los valores fundamentales de la organización, enfatizar la importancia de la integridad y garantizar que la administración superior respeta esos valores fundamentales.
h) Publicar un código de conducta que especifique claramente lo que se espera de los empleados.
i) Publicar las sanciones por faltas a la integridad, la seguridad o la

conducta y castigar firmemente cualquier violación.

j) Aplicar controles internos en todos los sistemas automatizados y manuales para prevenir violaciones o detectarlas si ocurren.
k) Contar con una auditoría independiente para monitorear los controles internos.
i) Disponer de métodos creativos e innovadores para detectar y prevenir las violaciones a la integridad.

El plan sugerido por el exdirector del servicio de aduanas de los Estados Unidos es una base razonable a partir de la cual las autoridades aduaneras nacionales pueden elaborar el propio. Este plan es útil a efectos de evaluar la gestión aduanera, en términos de prevención, pues facilita la formulación de recomendaciones puntuales y permite destacar algunos elementos que deben ser supervisados.

El tema de la administración de personal amerita una evaluación intensiva y la reforma debe cuestionarse acerca de la conveniencia de mantenerse dentro del régimen de Servicio Civil o buscar mecanismos alternativos. Los criterios de reclutamiento y selección de Servicio Civil, no necesariamente coinciden con los planteados en esta sección. Por otra parte, la remuneración e incentivos sugeridos no sólo no son suficientes, sino que son inferiores a los que tienen los funcionarios en posiciones equivalentes dentro de Tributación Directa. Antonio Rodríguez, ex director de Aduanas, manifestó que por esta razón, los mejores funcionarios, en cuanto tienen oportunidad, se trasladan a Tributación.

Uno de los gerentes de aduana entrevistados manifestó su incomodidad por no poder escoger su propio personal, pues los nombramientos se realizan desde la Dirección. No sólo no puede nombrar su personal, tampoco puede destituirlo o trasladarlo, pues *intervienen desde el sindicato hasta la Sala Cuarta*. Es necesario crear condiciones administrativas que permitan, sin violentar los derechos de los trabajadores, dar más potestad a los gerentes sobre los recursos a su cargo.

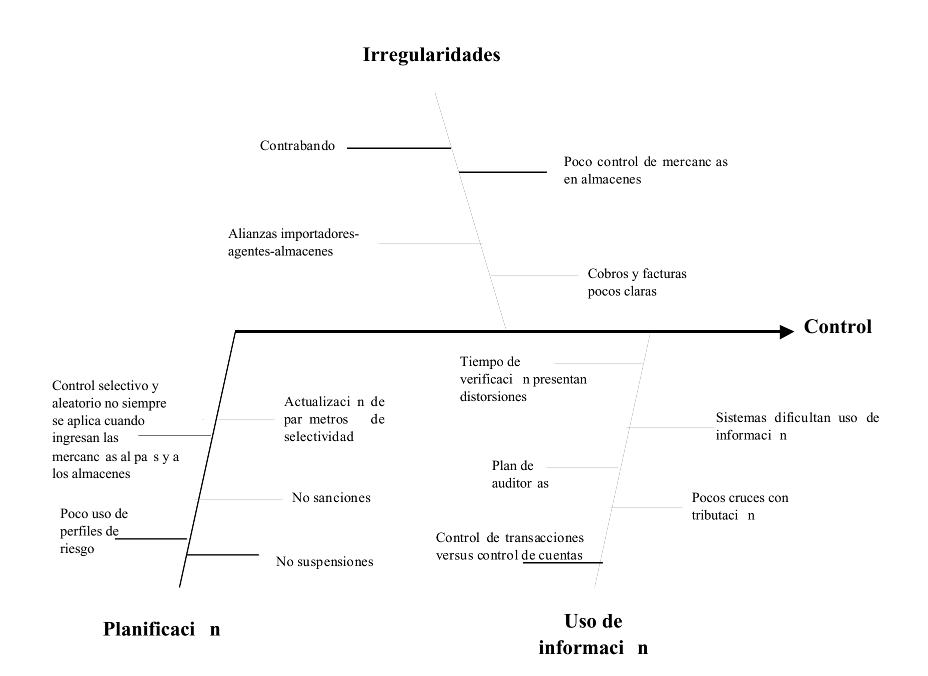
Otro elemento que surge al contrastar el plan propuesto, con la gestión actual de la aduana, es la debilidad de los controles, tanto automatizados como manuales. Llama la atención que la gestión de los procedimientos para hacer cumplir la normativa es manual y los controles son prácticamente inexistentes.

Por estas y otras razones que se discuten más adelante, se recomienda considerar seriamente la posibilidad de acoger la recomendación sobre auditorías externas de Lane. También deben contratarse auditorías externas para la evaluación de las cuentas de los importadores o funcionarios cuyas transacciones tienen mayor impacto en la recaudación.

3.7.2 Control

En el Gráfico 8 se presenta una síntesis de la problemática detectada en el área de control.

Gráfico 8
Diagrama de los principales problemas encontrados en el área de control



Fuente: Elaborado por el autor.

No es difícil entender que un sistema que ejerce tan poca prevención presente tanta vulnerabilidad en el área de control. Estas debilidades pueden estar asociadas al énfasis que puso la reforma en los aspectos de facilitación, presionados por el aumento en el volumen. Sin

embargo, los problemas de control son a menudo objeto de crítica por parte de la prensa y de otros actores civiles, lo que debilita la credibilidad de la aduana y su capacidad de continuar con la reforma emprendida. Lo cierto es que la falta de prevención y control contribuye a incentivar la defraudación aduanera.

3.7.3 Fiscalización

El artículo 43 del Reglamento de la Ley General de Aduanas constituye, como órganos fiscalizadores del cumplimiento de las disposiciones del régimen jurídico aduanero, a la División de Control y Fiscalización, que ejerce el control con cobertura nacional, y a los departamentos técnicos de las aduanas, que controlan dentro de la jurisdicción del recinto respectivo.

Según el informe FOE-IP/07/2001, de la Contraloría General de la República, la Cámara de Industrias estima la evasión anual en aduanas en alrededor de 70.000 millones de colones; sin embargo, durante los diez primeros meses del 2000, la División de Control y Fiscalización sólo recibió 23 denuncias e inició menos de cuatro procedimientos administrativos por mes. En el mismo informe, llaman la atención las declaraciones del Viceministro de Hacienda, respecto a la frecuencia con que los transportistas no entregan los manifiestos con la información completa, aunque esto constituye una falta sancionable.

Según información ofrecida por la DGA, durante los últimos cuatro años se han presentado más de 250 denuncias ante el Ministerio Público, es decir, algo más de cinco por mes, lo que resulta muy bajo si se tienen en mente estos controles tan débiles, que hacen presumir muchos abusos, estimaciones de evasión como la de la Cámara de Industrias o la opinión de los medios de comunicación sobre la impunidad en las aduanas, como la que se aprecia en la cita siguiente, tomada de un editorial del periódico La Nación del 24 de febrero del 2001:

> *El estímulo de la impunidad ha permitido crear una verdadera cultura nacional sobre la evasión y el establecimiento de una poderosa red o mafia - se ha dicho que más peligrosa que la del narcotráfico - con tentáculos internos y externos.*

Si se analiza el total de denuncias en relación con la contidad función del número de funcionarios de la División de Control y Fiscalización y

de las unidades de supervisión de las aduanas, el problema parece ir mucho más allá de la falta de personal y de apoyo informático.

3.7.4 Hacer cumplir

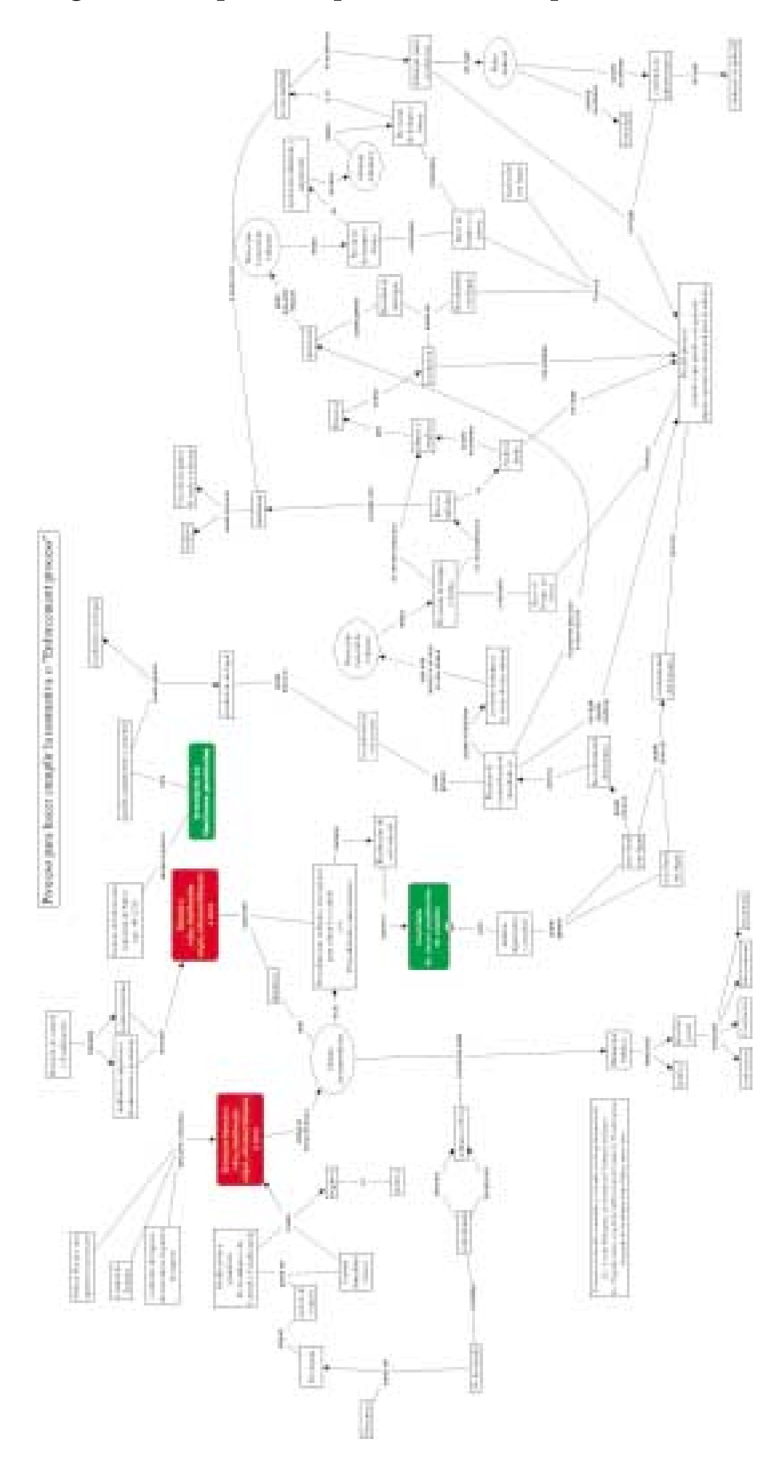
Sin embargo, es a la hora de procesar las fallas o faltas que se denuncian o detectan, donde se encuentra el verdadero talón de Aquiles del sistema y la explicación de la impunidad que lo caracteriza.

A lo largo de toda la investigación que sustenta este capítulo, se hizo evidente que las aduanas no están en condiciones de tener *a la mano* información sobre cuántos procedimientos inician, concluyen o tienen pendientes (DGA 2002:32). En los pocos casos en que se pudo hacer un muestreo, quedó claro que la principal ocupación de la aduana no son las razones sustantivas asociadas normalmente a su quehacer (valoración, clasificación, origen) y quedaron muchas dudas acerca de en qué cosas se ocupan verdaderamente los recursos técnicos de supervisión.

Unos pocos ejemplos son suficientes para demostrar el caos que domina en este proceso. El primero es la "lógica" detrás del proceso mismo. El gráfico 9, elaborado en enero del 2002 con la participación de funcionarios de alto nivel de la DGA y el Tribunal Aduanero, habla por sí solo. Un par de notas adicionales para analizar mejor la figura: cuando se desea iniciar un proceso para cobrar impuestos no percibidos o sancionar a un importador o a un funcionario, comienza el tortuoso procedimiento cuyo punto de entrada está señalado en negro[23]. En el momento de esta investigación, el Tribunal Aduanero estaba conociendo algunas causas con más de 15 años de iniciadas. Además, como no hay un número de registro único para cada expediente y, en cada paso una misma causa puede ser identificada con un número diferente, el seguimiento de los casos es prácticamente imposible.

23 El debido proceso es de por sí complicado; en diferentes etapas, por razones de fondo o de forma, puede anularse, desestimarse o aplicarse algún tipo de sanción.

Gráfico 9
Diagrama del proceso para hacer cumplir la normativa



Un segundo elemento para demostrar el caos y la falta de control que son fuente de impunidad y, una de las causas de que no se esté controlando la evasión en la operación aduanera, es el tamaño y las características del inventario nacional de casos y gestiones pendientes de análisis (señalados en gris en el gráfico anterior). La imagen siguiente, que muestra una parte de ese inventario en la Aduana Central, habla por sí misma: cada caso o gestión se lleva en un expediente físico como los que se aprecian en la foto (gráfico 10).

Gráfico 10
Un puesto de trabajo en la oficina de supervisión de casos pendientes en la
Aduana Central. Costa Rica, 2001



Aunque no fue posible calcular el tamaño del inventario nacional de casos y gestiones pendientes, algunos muestreos permiten estimar que en las aduanas hay varias decenas de miles; en la segunda instancia, que es la DGA; son miles de casos y en la tercera instancia, el Tribunal Aduanero, hay decenas de expedientes.

Tampoco es posible determinar cuántos de esos procedimientos terminan en algún tipo de sanción. Si se inicia la fase recursiva, en las aduanas no se llega a saber si prosperó o no la sanción que se

intentaba aplicar. La sede del proceso recursivo es la Dirección General de Aduanas, donde tampoco fue posible determinar con seguridad el total de causas o gestiones pendientes ni cuál es la capacidad mensual de procesamiento[24]. Llama la atención, sin embargo, que el orden de magnitud anda por los miles y que en la siguiente fase recursiva, que es el Tribunal Aduanero, se mida la carga en decenas. No está claro si el sistema las va acumulando sin resolver, si salen del sistema porque se le da la razón a quien apeló o si este acepta la resolución. No se cuenta siquiera con un mecanismo estandarizado de registro de aduana a aduana. Ya se mencionó que tampoco hay un número consecutivo para llevar el registro de las gestiones o procedimientos. El resultado es un sistema terriblemente vulnerable, que pone en riesgo los intereses de la administración y de los administrados (recuadro 1).

Recuadro 1.

Fundamentalmente, creo que hay dos grandes problemas. Uno, que no existe una estrategia de control aduanero. En principio, se establecen tres niveles de control: ex ante y durante el despacho, o control inmediato, que es responsabilidad de la aduana; el control diferido, sobre declaraciones, que también corresponde a la aduana y el control ex post, basado en auditorías y de carácter integral, aplicado a una empresa y bajo la responsabilidad de la División de Fiscalización. El otro punto importante es que pareciera que no existen procedimientos para ejercer el control y el seguimiento de los casos. Así como existen procedimientos operativos simplificados, debieran existir procedimientos de control. Un ejemplo, la aduana no finaliza los procesos o los finaliza defectuosamente, porque a muchos funcionarios aduaneros no les gusta o no saben hacer las resoluciones finales.

Gerardo Bolaños, ex director de aduanas.

El tema de la impunidad tiene varios aspectos: lo adecuado o no de la ley, la capacidad de reconocer a los infractores mediante acciones de control y fiscalización y el hacer cumplir la normativa.

Es importante resaltar que, en la coyuntura actual, los refuerzos en el área de fiscalización y control sólo vendrían a engrosar el archivo nacional de casos pendientes. Por lo tanto, es urgente que se tomen

24 La DGA reportó haber iniciado el debido proceso para 2837 expedientes entre 1998 y el primer trimestre del 2001 y que esa cifra corresponde al 61% del total de expedientes que ingresaron durante la administración pasada.

acciones drásticas e inmediatas. Dada la falta de experiencia de la aduana en cuanto a establecer procedimientos adecuados de control de gestiones, la presencia probable de muchas anomalías y la falta de recursos especializados, la administración debería considerar la participación de compañías reconocidas en este campo. La CGR puede contribuir estableciendo mecanismos periódicos para revisar los avances en el área de control y fiscalización.

Por otra parte, nada se logra mejorando estos aspectos si no se tiene la capacidad de garantizar que se aplicarán las sanciones correspondientes a los que violan las normas; de lo contrario, sólo se está haciendo crecer el inventario de casos y gestiones pendientes (Recuadro 2).

Recuadro 2

Una Muestra...

El inventario inicial de gestiones en procesos se estima en esta aduana entre 8000 y 12000.
La Aduana Central recibió 1318 gestiones en enero del 2002.
De esas solo 615 podrían generar resolución.
Ninguna tenía que ver con valor, clasificación u origen.
Se resolvieron 95 gestiones del interesado, (ninguna sobre valor, una sobre clasificación, una sobre origen).
Se dictaron siete actos finales en procedimientos sancionatorios; cuatro confirman acto inicial y tres dan con lugar los alegados.

Es decir, solo en esta aduana, durante el mes de enero el inventario de sanciones en proceso aumentó en una cifra desconocida entre 513 y 1216

Fuente: Elaborado por el autor con base en datos suministrados por la gerencia de la aduana.

En la misma forma como se discutió el ciclo de la carga, considerándolo como un proceso que había que optimizar modificando la organización, ahora se debe redefinir el proceso de *hacer cumplir la normativa* y alinear el resto de la organización en función de este proceso. Algunos aspectos a tener en cuenta son:

1) Se debe contar con un solo sistema de registro y garantizar que todos los procesos que se inicien queden registrados.

2) Se deben revisar los procedimientos de fiscalización, control y supervisión y asegurar que estos incluyan la tarea de dar seguimiento al proceso.

3) El sistema informático debe contener un módulo que facilite procesar las gestiones y tener la información requerida para el control gerencial y administrativo del proceso sancionatorio. Además, debe permitir la identificación de las gestiones y los procedimientos principales y la medida del tiempo que implica cada paso del procedimiento, los funcionarios que intervienen y los clientes y auxiliares involucrados. Por último, se deben registrar los resultados, para disponer de información útil acerca de cómo se está comportando el sistema y hacer los ajustes normativos y de procedimiento necesarios.

Mientras tanto, es urgente encontrar el mecanismo legal y operativo y los recursos que permitan establecer auditorías independientes sobre los controles internos de las aduanas, con un énfasis especial en los controles sobre las gestiones y procedimientos para hacer cumplir la normativa.

Matriz 2

	Recaudaci n	Facilitador del comercio	Control de la mercanc a	Generador de informaci n
Movimiento de mercanc as	〈◦Los procedimientos simplificados de autodeterminaci n todav a no son obligatorios para el 100% de las declaraciones.	〈◦Los procedimientos claros, transparentes y disponibles crean seguridad para la administraci n y los administrados.	〈◦Reducci n de la discrecionalidad de los funcionarios por medio de cambios en el modelo e introducci n de sistemas automatizados	〈◦ Avances importantes por medio del uso de Internet.
	〈◦Se admiten declaraciones con descripciones incompletas, lo que no atrasa el despacho pero afecta el control y, por lo tanto, la recaudaci n.	〈◦Una reducci n dr stica del aforo.	〈◦Establecimiento de controles a posteriori pero sin un adecuado manejo de perfiles de riesgo.	〈◦ La automatizaci n de las operaciones alcanza a m s de 90%.
	〈◦La administraci n es por transacciones y no por cuentas.	〈◦Se introdujeron criterios aleatorios para la revisi n, pero persisten niveles relativamente altos de revisi n f sica.		〈◦ El importador no recibe informaci n de la aduana ni tiene acceso en l nea para saber si su mercanc a arrib y cu ndo se autoriza el levante.
	〈◦El porcentaje de nacionalizaci n en el puerto de arribo deber a ser mucho mayor.	〈◦Transmisi n de datos previo al arribo de mercanc as. 〈◦Poco uso del despacho aduanero anticipado. 〈◦Otras dependencias o actores pueden atrasar el despacho.		

Matriz 2 (continuación)

	Recaudaci n	Facilitador del comercio	Control de la mercanc a	Generador de informaci n
Hacer cumplir la normativa	〈◦Se desconoce el monto de la evasi n.	〈◦Procedimientos arbitrarios, inconsistentes e inefectivos crean inseguridad para la administraci n y los administrados.	〈◦Auditor as insuficientes.	〈◦Los gerentes de las aduanas desconocen c mo terminan los casos y procedimientos que inician, con m s raz n lo desconocen las autoridades y la sociedad en general.
	〈◦Dentro y fuera del sistema hay percepci n de impunidad ante la defraudaci n.	〈◦Incumplimiento de la normativa e impunidad amenazan la reforma misma.	〈◦Se desconoce c mo terminan los procedimientos iniciados.	〈◦La informaci n sobre la regulaci n est en Internet, pero la publicaci n de las circulares por esta v a no es obligatoria.
	〈◦Hay dificultades para verificar la cantidad y el valor de la carga en origen.	〈◦Desprestigio de la aduana por falta de capacidad para hacer cumplir la ley, debilita su imagen rest ndole credibilidad y recursos para continuar con la reforma.	〈◦Discrecionalidad de los funcionarios en cuanto al ritmo y orden en que se van resolviendo los casos.	〈◦Las declaraciones de importaci n no est n en l nea y se mantienen desactualizadas.
		〈◦No es obligatorio divulgar las circulares en el BUDHA.	〈◦Debilidad del sistema inform tico para controlar tr nsitos y almacenes transitorios.	
			〈◦Los puertos no est n conectados al sistema de aduanas.	
			〈◦El tr nsito de mercanc as no nacionalizadas crea vulnerabilidad.	
			〈◦Persisten problemas de trasmisi n entre aduanas.	

3.8 Los recursos de la administración

Las cuatro funciones que debe cumplir la aduana están interrelacionadas. Dada la situación fiscal del país, es fundamental tomar medidas que permitan mejorar sustancialmente la recaudación sin comprometer la facilitación; la recaudación aumentará si mejoran las funciones de control y de generar información.

En la visión propuesta de equilibrio entre facilitación y control, es claro que la aduana está desequilibrada, que es preciso concentrarse en mejorar el control, y que esto se consigue no a costa de los logros en la facilitación, sino invirtiendo en los elementos de la organización que pueden garantizar un mejor desempeño en los procesos de manejo de carga y de hacer cumplir la normativa. Estos componentes son: tecnologías de información, recursos humanos, marco jurídico e infraestructura.

En los diagramas siguientes se presenta una síntesis de los principales problemas de la organización en cada uno de esos componentes, en función de la información obtenida de diversas fuentes. Los resultados del análisis siguen teniendo un sesgo hacia el proceso de movilización de la carga, pues en términos de hacer cumplir la normativa, prácticamente no hay nada.

3.9 Tecnología de información

Todas las aduanas cuentan con un sistema de información que automatiza las operaciones de importación y exportación: control de manifiestos, aforo y liquidación, y la totalidad de las declaraciones se emiten bajo esa modalidad. El sistema es débil en control de tránsitos y nulo en control de gestiones y procedimientos de cobro de multas, impuestos o establecimiento de sanciones.

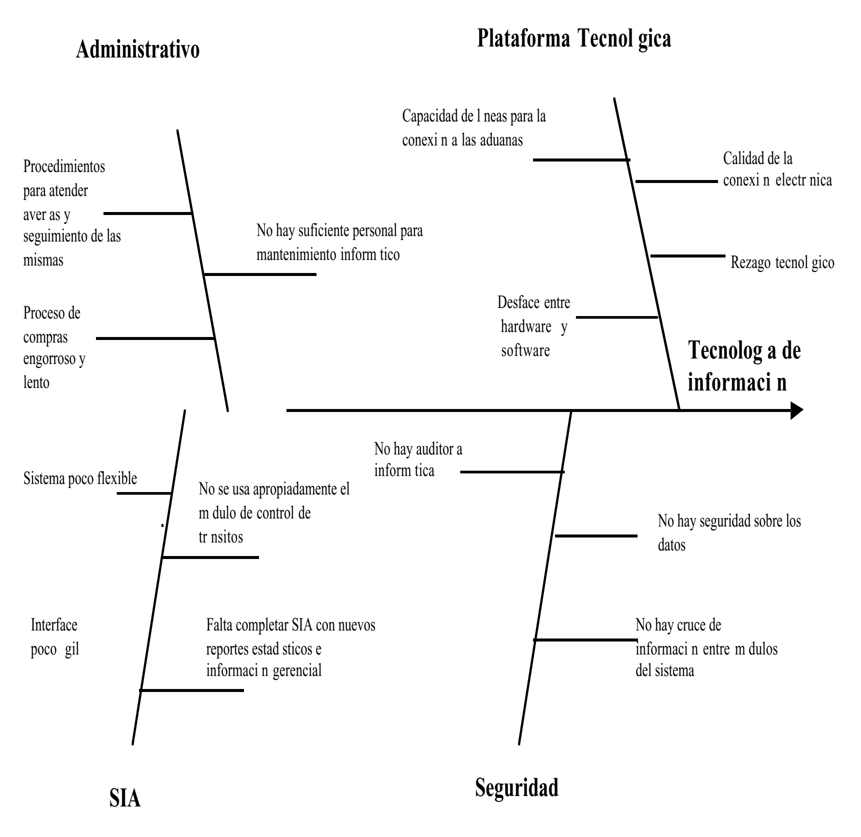
Se hizo una considerable inversión en equipo y se han aumentado algunas plazas en el área de informática. Se están negociando algunos proyectos para mejorar el control de tránsito y se planea sustituir el programa de operación actual, conocido como SIA, por otro donado por el gobierno de Uruguay[25].

Una adición importante al sistema es el buscador de documentos hacendarios llamado BUDHA. Si se complementa con un marco legal adecuado, puede constituir una herramienta importante para cumplir mejor las funciones de generar información, controlar las mercancías y, sobretodo, combatir la evasión fiscal, al dar más transparencia al

25 Se han tomado algunos acciones puntuales para resolver ciertas necesidades sobre sobre la marcha como elaborar una base de datos de importadores habitúales.

sistema en relación con las circulares de aduanas y otros documentos que deben ser de conocimiento general. En el Gráfico 11 se presenta un resumen de los problemas encontrados en el área de informática.

Gráfico 11
Diagrama de los principales problemas en el área de tecnología de información



Fuente: Elaborado por el autor.

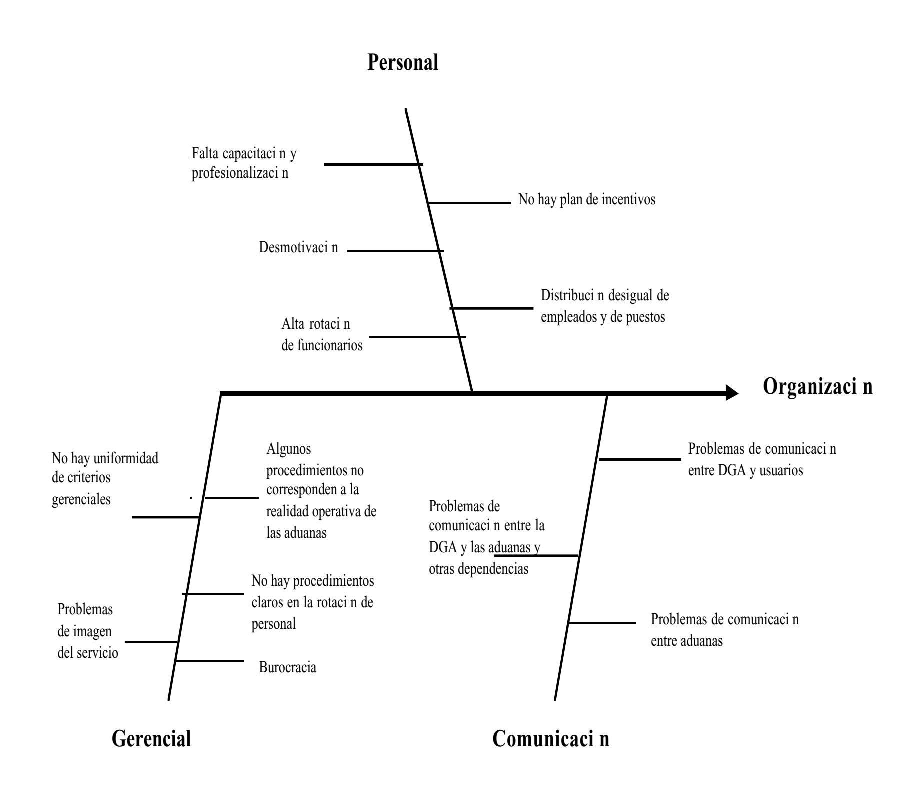
3.10 Organización y recursos humanos

Tanto desde el punto de vista cultural como operativo, cada una de las aduanas es diferente y por eso requiere perfiles y combinaciones de profesionales diferentes en su planilla de trabajo.

La DGA menciona como un logro el refuerzo del área de personal mediante la creación de 65 nuevas plazas profesionales para todas las dependencias de la Dirección General. Hay esfuerzos de capacitación, pero parecen insuficientes, sobre todo en cuanto al conocimiento de la normativa jurídica aduanera y sus aspectos procesales. No hay uniformidad en los criterios gerenciales y la incidencia de las

gerencias en cuanto a la administración de recursos humanos es muy limitada. Además, la remuneración en aduanas no debería ser inferior a la del resto de la administración tributaria. Algunos esfuerzos de reorganización recientes apuntan a mejorar los problemas de coordinación entre las dependencias del sistema[26]. En el gráfico 12 se presentan los principales problemas encontrados en el área de recursos humanos.

Gráfico 12
Diagrama de los principales problemas encontrados en el área de recursos humanos



Fuente: Elaborado por el autor.

---

26 Como ejemplo de esto, la DGA mencionó algunos trabajos conjuntos entre el Laboratorio Químico de Aduanas y la Policía Fiscal, al amparo de la reciente reestructuración realizada mediante el decreto ejecutivo 29663-H. En ese mismo sentido, una resolución del 13 de febrero del 2002, designó un funcionario de enlace entre la División de Control y Fiscalización y las secciones de supervisión de las aduanas.

3.11 El marco legal

El aspecto legal ha tenido suma importancia al momento de emprender la mayoría de las reformas aduaneras, pues se necesitan reglas muy claras para que la administración pueda tener control sobre el flujo de mercancías, recaudar adecuadamente los impuestos y combatir la defraudación fiscal y otras formas de corrupción.

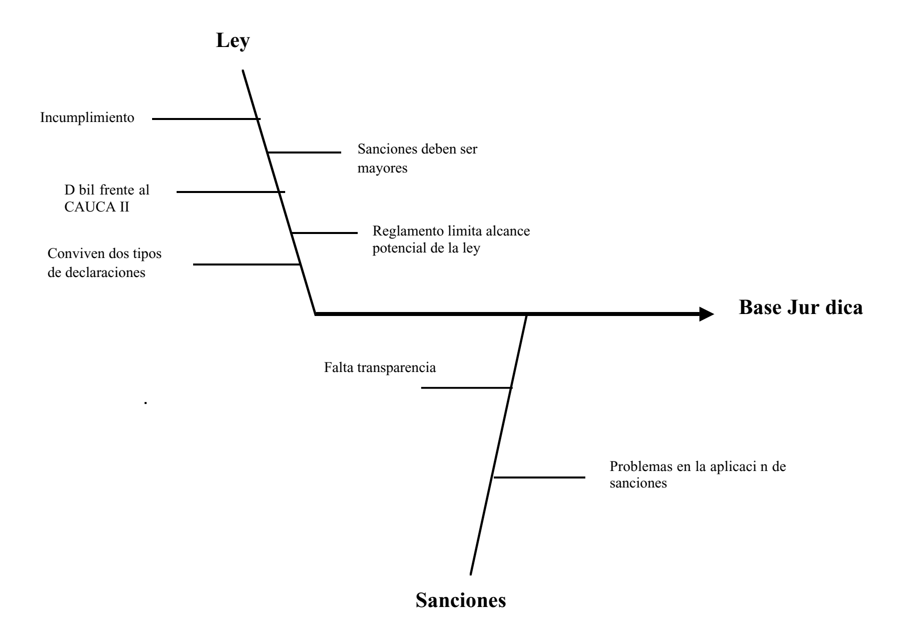
Esta administración ha colaborado en la preparación de un Proyecto de Modificación a la Ley General de Aduanas que pone el énfasis en la determinación de las responsabilidades de los funcionarios aduaneros, con las respectivas sanciones administrativas y penales por el no cumplimiento de sus obligaciones. El Proyecto se encuentra actualmente en la Asamblea Legislativa y con él la DGA pretende fortalecer el marco sancionatorio para los delitos aduaneros, para combatir mejor la corrupción, el contrabando y la evasión fiscal, así como reprimir la corrupción interna, dándole el debido proceso a los funcionarios responsables de irregularidades.

Si bien es cierto que hay mucha normativa aduanera, hace falta una adecuada gestión de fiscalización y control. La experiencia en esta materia demuestra que de nada vale endurecer las acciones cuando las sanciones no son aplicadas con el rigor que la ley exige, bien sea por el letargo para hacerla cumplir o por los portillos que resultan de un mal manejo administrativo.

La principal consecuencia de las limitaciones señaladas es que ha habido un alto grado de impunidad para quienes no han ejecutado debidamente las actividades del proceso aduanero. En tanto no existan precedentes de sanciones y multas para los auxiliares de la función aduanera o los importadores, se continuarán dando irregularidades que redundarán en serios problemas en el control del proceso, la generación de información, la facilitación y sobre todo, en la recaudación.

Llama particularmente la atención el que, a pesar de que existe un marco legal que regula muchas de las situaciones expuestas, la gestión administrativa no esté respondiendo adecuadamente a su obligación de hacer cumplir dicho marco. En el gráfico 13 se presenta un resumen de los principales problemas diagnosticados en el área legal.

Gráfico 13
Diagrama de los principales problemas encontrados en la base jurídica del sistema aduanero



Fuente: Elaborado por el autor.

Los problemas que se refieren al marco legal están contenidos en el capítulo tercero de este libro. Sin embargo, es oportuno insistir en que, desde la perspectiva de gestión, no es suficiente con una buena ley, como la que existe, ni con una mejor, si se promulgara. Tampoco sería suficiente con mejorar las capacidades de control y fiscalización, si ambas cosas no se combinan con el desarrollo de la capacidad para hacer cumplir la normativa, especialmente en cuanto a las penas y sanciones que se derivan de ella. El seguimiento y la aplicación de estas sanciones deben ser totalmente transparentes, con procedimientos y controles auditables y auditados.

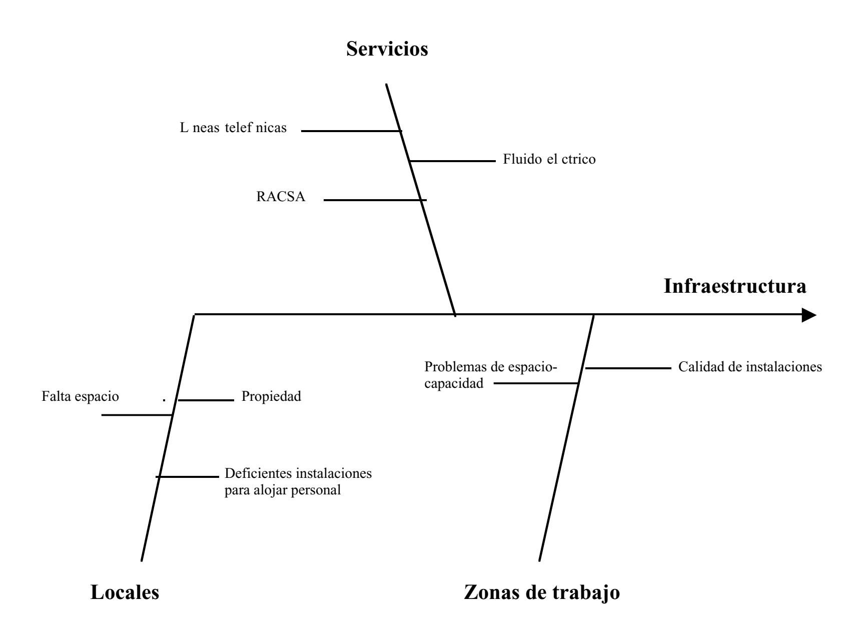
Sanciones mayores[27] y mejor fiscalización llevará a un incremento del inventario nacional de casos y gestiones pendientes, si no se desarrolla paralelamente la capacidad de procesarlos con efectividad, oportunidad y transparencia.

27 El informe presentado por los exministros de Hacienda sobre la situación fiscal del país recomienda la aprobación inmediata de las reformas a la Ley General de Aduanas que se encuentra en la Asamblea Legislativa, como un mecanismo efectivo para que, por medio de mayores penas, evitar la evasión en aduanas.

3.12 Infraestructura

No todas las instalaciones son adecuadas. Aunque se ha invertido en dar seguridad y mejorar las condiciones, sobre todo en las fronteras norte y sur, algunas aduanas no cuentan con las instalaciones físicas básicas para un buen funcionamiento, ni en los edificios ni en los patios de trabajo. En las aduanas portuarias no hay instalaciones aptas para el alojamiento de los funcionarios.

Gráfico 14
Diagrama de los principales problemas en el área de infraestructura



Fuente: Elaborado por el autor.

Algunas aduanas tienen problemas de sobrecarga con el fluido eléctrico y con las líneas telefónicas. En cuanto a la infraestructura de comunicaciones, se depende de RACSA y se cuenta con una plataforma que tiene tres o cuatro años de retraso, aunque ha habido algunos avances en la interconexión de las diferentes aduanas.

3.13 Consideraciones finales

Hay algunos temas que, por su impacto en la gestión de aduanas, deben ser analizados con profundidad y discutidos en el ámbito técnico y político. Algunos de estos temas se discuten a continuación, sin que se pretenda hacer una lista exhaustiva ni un análisis profundo de ellos.

3.14 Los auxiliares de la función pública aduanera

Es necesario revisar las condiciones en que operan estos auxiliares, pues las carencias del mercado de servicios regional y local limitan la competencia y por tanto los beneficios que podrían generarle al sector y al sistema como un todo.

Una primera medida para fortalecer el gremio es crear mecanismos claros y transparentes de registro y calificación de actuaciones. Al no existir en la práctica regulación, calificación ni información sobre la calidad e historia de la interacción entre las aduanas y los auxiliares, los clientes reciben pocas señales sobre su operación y la diferencia entre estos, con lo que se pierden posibles incentivos generados por las inversiones de los auxiliares en capacitación, en optimizar y hasta certificar sus procesos o en otros mecanismos que mejoren el servicio y su calificación por parte de las autoridades.

3.15 El papel de los dueños de la carga

Un problema para el desarrollo de servicios aduaneros y de logística más elaborados; por parte del Estado y de los funcionarios de aduana, es que el sector privado dueño de la carga está poco involucrado en el proceso. Es frecuente que quienes lo representan en las cámaras y en la comisión de usuarios sean auxiliares cuyos intereses son legítimos, pero no siempre coincidentes con los de los dueños de la carga. Un estudio realizado por el INCAE refleja que los gerentes y dueños de empresas con más de 50 empleados no son muy selectivos a la hora de decidir sobre los servicios que contratan. Hay que buscar la forma de llegar a este grupo empresarial, para que sean mejores usuarios de la información existente y apoyen el desarrollo de los servicios de logística necesarios para la modernización del sistema aduanero y el avance de la reforma.

3.16 Los temas de comercio exterior

Conforme avancen las negociaciones de ALCA, se firmen tratados de libre comercio y se desarrollen nuevos mercados, la aduana tendrá que ir asumiendo papeles más agresivos para apoyar el comercio exterior y a los empresarios nacionales, en temas tan complejos como los relacionados con el origen de las mercancías y otros aspectos técnicos incluidos en los tratados. Los vínculos, la coordinación y el apoyo mutuo entre la DGA y COMEX deberían ser cada vez mayores. COMEX puede contribuir vigilando que se controlen y sancionen los ilícitos relacionados con la administración de los tratados comerciales, en especial con las reglas de origen.

3.17 El presupuesto de las aduanas

En 1998, el presupuesto de la aduana representaba el 0,89% del total de impuestos aduaneros recaudados; en 1999, el porcentaje fue de 1,02%, y en setiembre del 2000, alcanzaba un 1,37%. Esta cifra es inferior a la equivalente en Tributación Directa y no parece haber una explicación clara para esto, pues cada una de las administraciones representa aproximadamente el 50% de la recaudación total.

A la luz de los retos pendientes, es necesario aumentar los recursos disponibles para la administración aduanera. En el marco de la crítica situación fiscal que refleja este libro, es probable que no sea posible alcanzar acuerdos políticos oportunos para incrementar el presupuesto por las vías convencionales. Sin embargo, se deberá buscar algún tipo de acuerdo para el muy corto plazo y luego plantear alguna medida más radical que permita, por ejemplo, que hasta un cierto techo, la aduana pueda conservar un porcentaje de los ingresos generados por encima de lo esperado de acuerdo con su desempeño reciente. (A manera de referencia, en Perú ese techo es del 2%.) Esto crearía un incentivo interesante para mejorar la recaudación.

Es importante reflejar la preocupación expresada por el ex director de Aduanas, don Antonio Rodríguez, por la forma en que se trata el presupuesto aduanero en la Asamblea Legislativa. Según su criterio, los diputados deberían tener potestad para modificar el monto total del presupuesto, pero no para introducir modificaciones en las partidas, pues poco hace un gestor desarrollando un buen plan, si luego le modifican la expresión financiera del este.

3.18 La agencia de recaudación

Es natural que ante la situación fiscal y la crisis de impunidad en las aduanas, se replantee la conveniencia de una agencia de recaudación. Cualquier gestión en ese sentido debe analizar las experiencias que ha habido sobre este punto, sobre todo en América Latina.

Debe analizarse en qué condiciones y bajo qué premisas se hicieron esas fusiones, cuál fue el proceso y las lecciones aprendidas y cuáles han sido los resultados. Ha habido experiencias traumáticas, sobre todo cuando se juntaron dos organizaciones con serios problemas con la esperanza de obtener una sola organización, más sencilla de manejar.

No debe confundirse el fin con los medios; si lo que se requiere es independencia de las decisiones de Hacienda, en el régimen de empleo y en la administración de los recursos, esta puede ser una vía, pero también lo puede ser el modelo chileno, donde la aduana no depende de ningún ministerio y goza de un alto grado de autonomía.

4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

El proceso de la reforma aduanera nació con un buen diseño, acorde con los tiempos, y ha tenido logros importantes, sobre todo en la facilitación del comercio y en la generación y publicación de información. En el país existe una preocupación razonable sobre lo adecuado de los montos que se están recaudando, una serie de estimaciones de base desconocida que dan cuenta de decenas de miles de millones de defraudación y una percepción generalizada (y a partir de este estudio, fundamentada) de la enorme vulnerabilidad del sistema y de su incapacidad para hacer cumplir la normativa que regula la actividad.

Con el tiempo, la reforma ha perdido rumbo e impulso. La imposibilidad de hacer cumplir la normativa aduanera amenaza los logros alcanzados hasta ahora. Es necesario aprovechar la coyuntura para establecer un plan estratégico que oriente la administración aduanera y hacendaria hacia los objetivos en los que se concentrará la aduana en el próximo lustro. Ese plan deberá considerar como urgente y prioritario la intervención enérgica y el diseño cuidadoso y transparente de sistemas de control de los procedimientos para investigar, identificar y reprimir las conductas ilícitas.

Debido al éxito de las reformas de la década del 90, las presiones más fuertes sobre la aduana ya no son en términos de la agilidad o facilidad con que se mueve la carga. El tema que hay que resolver ahora es el de la evasión y el fraude aduaneros. Todos los esfuerzos de fiscalización y el endurecimiento de las sanciones están siendo neutralizados por la inexistencia de un "proceso para hacer cumplir la normativa". Es necesario diseñar este proceso y sus componentes, con base en herramientas digitales y garantizar que permitirá dar seguimiento y llevar a buen término cualquier procedimiento sancionatorio. En el diseño se debe reducir la discrecionalidad de los funcionarios y asegurar que toda investigación se realice y procese de forma tal que no se introduzcan nulidades y vicios, que luego resulten en la impunidad del infractor. Este es un requisito imprescindible para enfrentar el problema de la recaudación en aduanas.

Se recomienda recurrir a la participación de firmas especializadas de auditoría y también que, hasta donde la ley lo permita, el público pueda tener acceso a esa información, como lo tiene ahora sobre las declaraciones de importación. La CGR puede contribuir con la evaluación y auditoría de las unidades responsables de iniciar y conducir los procedimientos sancionatorios.

El proceso deberá incluir también un mecanismo que permita identificar a los principales contribuyentes para establecer con ellos una relación más cercana, que promueva el apoyo mutuo y el cumplimiento voluntario de la normativa aduanera, pero que incluya auditorías que garanticen la capacidad de la aduana de forzar el cumplimiento de la legislación, si es necesario. Este trato por cuenta y no por transacción debe concentrarse en aquellos contribuyentes con mayor impacto potencial sobre el fisco. Puede pensarse en algo similar para con algunos auxiliares de la función pública aduanera. Estas medidas deben acompañarse del desarrollo de herramientas adecuadas para la evaluación del riesgo aduanero.

Los años recientes han estado dominados por la presión que genera el cambio tecnológico y las inversiones que conlleva ese cambio. Esta situación se mantendrá y no debería seguir consumiendo recursos políticos. Se debe buscar un mecanismo que descarte la posibilidad de que estos rubros sean eliminados o que se baje el ritmo de inversión o se asigne un monto inadecuado. Una salida puede ser asignarle por ley un porcentaje de lo recaudado o fijar una tasa por declaración o por dólar importado; entre ambas medidas, un porcentaje de la recaudación crearía los incentivos correctos.

En función del apoyo político del que se disponga, es conveniente que el plan incluya un paquete de medidas e incentivos para avanzar hacia la nacionalización de la mercancía en el puerto de entrada, para reducir la vulnerabilidad que generan los tránsitos internos y las necesidades adicionales de control que implican los estacionamientos transitorios.

Aún es posible enderezar el proceso para equilibrar la balanza entre facilitación y control y darle al país un servicio aduanero, que cumpla tanto con las demandas del comercio exterior como con las apremiantes necesidades de tipo fiscal.

5. BIBLIOGRAFÍA

Barahona, Juan C. y Grettel López. 1998. El Proceso de Reforma Aduanera en Costa Rica. CLACDS/INCAE: Alajuela.

Barahona, Juan C. y Guillermo Monge. 2002. Logística comercial y aduanas. El caso centroamericano. En imprenta. San José.

Barahona, Juan C. y Ronald Garita. 2002. Aduanas, competitividad y normativa centroamericana. En imprenta. San José.

Bolaños Alvarado, Gerardo. 1997. La autodeterminación como proceso y sistema: experiencia de Costa Rica. En: Primer Taller de Seguimiento al Proceso de Modernización Aduanera en Centro América. CLACDS/INCAE: San José.

Cabello Pérez, Miguel. 2000. Las Aduanas y el Comercio Internacional. ESIC Editorial: Madrid.

Castonguay, Vincent. 1994. Informe de Consultoría. Harvard Institute for International Development: San José.

Costa Rica. Ministerio de Hacienda. 1995. Ley General de Aduanas. La Gaceta: San José.

Dirección General de Aduanas de Costa Rica. 2002. Respuesta a cuestionario para el estudio sobre el Libro Blanco de los Ingresos Tributarios.

Dirección General de Aduanas de Costa Rica. 2001. Sistema de Control de Tránsito Aduanero.

Dirección General de Aduanas de Costa Rica. 2000. Proyecto de Actualización del Sistema de Información Aduanera (SIA).

Dutz, Mark. 2000. The Use and Usefulness of PSI Services. En: Preshipment Inspection: Past Experiences and Future Directions. Commonwealth Secretariat: London.

Dutz, Mark. 2001. Increasing the effectiveness of preshipment inspection services. Banco Mundial.

Herrero, Fernando. 1998. La transformación de las aduanas. Cuadernos de Trabajo No 01. Procesos: San José.

Inter American Development Bank (IADB). 2001. Customs Best Practices in East Asia and Latin America. BID: Madrid.

Garita, Ronald. 1997. El Proceso de Reforma Aduanera en Costa Rica: Resultados y Efectos. Documento escrito para el Ministerio de Planificación y Política Económica. Octubre, 1997. San José, Costa Rica.

Lane, Michael H. 1998. Customs modernization and the international trade superhighway. Quorum books: London.

Low, Patrick. 1995. Preshipment Inspection Services. World Bank Discussion Paper 278. Washington D.C.

Memoria del I Taller de seguimiento al plan de acción para la modernización del sistema aduanero centroamericano. Mayo, 1997. CLACDS e INCAE: San José.

Memoria del II Taller de seguimiento al plan de acción para la modernización del sistema aduanero centroamericano. 1998. CLACDS e INCAE: San José.

Organización de Estados Americanos (OEA). 1998. Mecanismos y medidas para facilitar la participación de las economías pequeñas en el área de Libre Comercio de las Américas. En: Visión Empresarial hacia un Mercado Hemisférico. Comisión ALCA. Perú.

World Bank. 2001. Salary Supplements and Bonuses in Revenue Departments.

Capítulo 6

Rendición de cuentas sobre ingresos tributarios

Capítulo 6

Rendición de cuentas sobre ingresos tributarios[1]

Miguel Gutiérrez Saxe
Marcela Román Forastelli

Resumen

En este capítulo se discute el tema de la rendición de cuentas desde diferentes perspectivas: conceptual, del marco jurídico, de las prácticas nacionales, así como de ciertas prácticas de excelencia utilizadas en otros países. Se analizan en especial algunos esfuerzos recientes en relación con un conjunto de aspiraciones o características deseables de la rendición de cuentas en materia de ingresos tributarios.

Además, se especifican los fines e instrumentos de la rendición de cuentas, con apreciaciones y propuestas orientadas a las instituciones de administración tributaria y de fiscalización y se discute el rol de otros actores que intervienen en la rendición de cuentas tributaria, como la Asamblea Legislativa y el escrutinio público.

El capítulo se ha organizado en seis secciones. Luego de una breve introducción, en la segunda sección se expone un marco teórico con los principales conceptos y categorías de análisis y coloca la discusión en el contexto de un estado de derecho. En la tercera sección se revisa con detalle el marco jurídico que regula la obligación de las instituciones públicas y de sus funcionarios de rendir cuentas y el derecho de los ciudadanos de pedirlas; además, se discute la obligación del Estado de informar de manera veraz, oportuna, completa y responsable sobre todas sus actuaciones, en particular, sobre aquellas relacionadas con la recaudación, la gestión y el control de impuestos. La sección cuarta valora las prácticas actuales de rendición de cuentas; revisa la estructura, funciones y objetivos de las instancias de administración tributaria; identifica las competencias de los actores relacionados con el control de ingresos públicos; resume las prácticas actuales de control interno y externo y evalúa los instrumentos de rendición de cuentas de la administración tributaria. Por último, presenta un balance del proceso por componentes y por ámbitos de control y resume los principales esfuerzos de modernización de la administración tributaria, en tanto tengan un impacto sobre la rendición de cuentas. En la sección quinta se presenta un conjunto de prácticas que están siendo aplicadas en otros países o que han sido recomendadas por organismos internacionales relacionados con la gestión fiscal. En la última sección se presentan las conclusiones y recomendaciones.

1 Se agradece el aporte de Jorge Carrión Mora, funcionario de la Contraloría General de la República, quien colaboraró en la revisión y discusión del capítulo y en la consecución de materiales para su realización.

La rendición de cuentas representa el grado en que se cumple la obligación del Estado de informar de manera veraz, completa, oportuna y responsable, la sujeción a la ley de su poder delegado. Por ello, no toda explicación constituye un acto de rendición de cuentas, sólo las que cumplen con las cualidades mencionadas. El ejercicio de la petición y rendición de cuentas dentro de un estado democrático de derecho supone un aparato institucional con facultades jurídicas, capacidades administrativas y técnicas y recursos financieros para sujetar el poder al imperio de la ley.

En la práctica, el ejercicio del derecho de petición y otros derechos fundamentales asociados es escaso en relación con el volumen de transacciones entre la administración tributaria y los contribuyentes, y la administración muestra importantes debilidades en el registro y sistematización de la información sobre la materia. Esto tiene relación, por un lado, con el poco conocimiento de los contribuyentes sobre sus derechos, y por otro, con la escasa publicidad de la administración sobre esos derechos y sobre las normas y procedimientos para aclarar las obligaciones. En este sentido, es fundamental el papel de los tribunales administrativos, aunque ni estos ni las demás instancias administrativas logran superar las deficiencias en el trámite de las consultas. Sin lugar a dudas, aunque el derecho de petición y pronta resolución no es pronto ni cumplido, ni igual para todos, la protección del mismo tuvo un punto de inflexión al entrar en operación la Sala Constitucional.

La administración tributaria responde a los contribuyentes y a otras oficinas de la administración pública o de los poderes del Estado que presentan consultas específicas o sobre el desempeño de su gestión, mediante dos mecanismos principales: oficios de las direcciones generales e informes de labores. El derecho del público a tener respuesta a sus consultas y los plazos en que la administración debe contestar están establecidos en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Sin embargo, el registro de peticiones es débil, los plazos para tramitarlas, largos, y son pocos los casos en que una denuncia se traduce en sanciones; los criterios para construir las respuestas no son conocidos por el contribuyente y es difícil tramitar una denuncia o reclamo sin asesoría legal o contable. Normalmente, durante este proceso, la administración tributaria resulta perjudicada por el retraso en el cobro de las obligaciones. Según el criterio de los expertos, en la administración hay cierta discrecionalidad en la interpretación de las leyes, normas y procedimientos.

Hay una débil práctica institucional respecto a la elaboración y difusión periódica de informes sobre el desempeño de la gestión de impuestos, su equidad y sostenibilidad. Los pocos informes que circulan no tienen periodicidad ni contenidos definidos. Desde mediados de la década de

los noventa y hasta el 2001, tenían más información sobre el desempeño de la administración tributaria los reportes de la Contraloría General de la República y de MIDEPLAN, que los del Ministerio de Hacienda. No fue sino hasta el 2002, que los informes sobre planes y cumplimiento de metas estratégicas fueron de conocimiento público. Por último, cabe destacar que la Asamblea Legislativa no hace un uso extensivo de sus competencias para convocar a comparecencia a los jerarcas del Ministerio de Hacienda, ni para exigir la presentación oportuna y responsable de los informes de gestión.

La nueva Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos introduce modificaciones considerables tanto en el flujo y la calidad de los reportes que debe presentar el Poder Ejecutivo, como en los procedimientos de control interno y externo, donde la Dirección de Presupuesto Nacional, el Sistema Nacional de Evaluación y la Contraloría General de la República cumplen una importante función.

El componente que completa el proceso de rendición de cuentas, que en este capítulo se ha llamado garantía de cumplimiento, mide el grado del compromiso político para asumir las consecuencias del proceso. Si bien sobre este tema no hay una clara definición de responsabilidades, el control externo corresponde a los órganos de control político y las entidades fiscalizadoras superiores y el interno, a los departamentos de auditoría interna. En Costa Rica, en materia de ingresos tributarios, el desempeño de los primeros es modesto, y el de la Auditoría Interna del Ministerio de Hacienda, insuficiente, debido a los pocos recursos de que dispone.

Cabe señalar que en los años recientes, como resultado de los procesos de reforma en Aduanas y Tributación emprendidos durante la década de los noventa, se han incorporado algunas instancias que pretenden potenciar el proceso de rendición de cuentas, las que habrá que sistematizar en el futuro. Entre las reformas introducidas en la administración tributaria son especialmente importantes la creación de unidades especializadas en la definición de indicadores de gestión y verificación, los nuevos procesos de planeación estratégica, los esfuerzos por depurar los criterios interpretativos, las mejoras en el uso de la tecnología informática y en la profesionalización del personal, la construcción y depuración de bases de datos, así como un conjunto de reformas legales que mejoraron el marco de sanciones por el incumplimiento de las obligaciones tributarias. En relación con los órganos de control externo, resulta muy positiva la reciente aprobación de la Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos y la creación del Área de Ingresos Públicos de la Contraloría General de la República.

Se observa un débil ejercicio de control político por parte de la Asamblea Legislativa y una modesta preocupación de las organizaciones privadas y sindicales; en la actualidad, es mucho más importante el papel de los medios de comunicación.

En el ámbito del control de legalidad el balance es positivo. Las instituciones son competentes, el marco jurídico es amplio y existe un evidente interés por defender los derechos ciudadanos.

El balance del ámbito de control administrativo tiene altas y bajas. Las reformas de la administración aduanera y tributaria impulsadas en los años noventa han permitido mejorar la evaluación de metas de proceso y de recaudación; sin embargo, persisten importantes carencias en los procesos de control interno. Los problemas más serios se relacionan con las deficiencias en el registro y automatización de información, la ausencia de planes estratégicos de largo plazo y una pérdida de credibilidad en el instrumento más importante de rendición de cuentas: los informes de gestión.

En el proceso de recaudación, gestión y control de los ingresos tributarios hay elementos y condiciones que constituyen mecanismos o instrumentos de rendición de cuentas. Estos están mejor articulados en la nueva legislación sobre administración financiera y presupuestos públicos, aplicada por primera vez en el año 2002. Sin embargo, todavía no existe un sistema que dé explicaciones en forma veraz, completa, oportuna y responsable en materia de ingresos tributarios, como tampoco una institucionalidad ni una cultura nacional que lo demande y lo utilice adecuadamente.

Tanto la administración tributaria como los órganos superiores de fiscalización deben atender un conjunto de desafíos en materia de rendición de cuentas, no sólo para cumplir con el deber que les corresponde, sino también para incidir sobre la eficiencia del proceso de gestión de impuestos y sobre la equidad en el trato a los contribuyentes.

En el caso de la administración tributaria, las recomendaciones estratégicas apuntan a: i) promover legislación a favor de una mayor autonomía y la protección del derecho de petición y de pronta respuesta; ii) racionalizar el uso de las potestades para definir normas y procedimientos, mejorar la difusión de las normas y formalizar el uso de Internet; iii) fortalecer el control interno, la capacitación y los sistemas información; iv) revisar el rol de los auxiliares de la función pública; v) perfeccionar los sistemas de informes y de difusión de resultados; vi) crear mecanismos de participación ciudadana.

Para la Contraloría General de la República, las principales recomendaciones son: i) evaluar los sistemas de registro e información sobre recaudación; ii) garantizar el acceso público a la información sobre ingresos tributarios; iii) fiscalizar el establecimiento de los sistemas de control interno de las administraciones tributarias; iv) pronunciarse sobre la adecuación de los presupuestos de gastos de la administración tributaria; v) disponer de un sistema de alerta temprana sobre los ingresos y su gestión; vi) ampliar el papel de fiscalización de ingresos de la Asamblea Legislativa y su relación con el escrutinio público.

1. INTRODUCCIÓN

En este capítulo se discute el tema de la rendición de cuentas desde la perspectiva conceptual, del marco jurídico y de las prácticas nacionales, así como ciertas prácticas de excelencia utilizadas en otros países. Además, se analizan algunas prácticas específicas, en especial los esfuerzos orientados a alcanzar ciertas características deseables para la rendición de cuentas en materia de ingresos tributarios.

Este estudio supone un importante esfuerzo de innovación. En Costa Rica ha habido algunas prácticas de divulgación de resultados de la gestión de ingresos, pero no han sido periódicas ni exhaustivas ni han estado enmarcadas dentro del concepto de rendición de cuentas. En este capítulo se discuten también los fines de la rendición de cuentas, algunas herramientas de trabajo útiles para las instituciones de la administración tributaria y de fiscalización, y el rol de otros actores del proceso, como la Asamblea Legislativa y la sociedad civil.

El capítulo se ha organizado en seis secciones o apartados. Luego de una breve introducción, en la segunda sección se expone el marco teórico, los principales conceptos y las categorías de análisis y se ubica la discusión sobre la rendición de cuentas en el contexto de un estado de derecho. En la tercera sección se revisa el marco jurídico que regula la obligación de rendir cuentas de las instituciones públicas y el derecho de los ciudadanos de pedirlas; además, se discute la obligación del Estado de informar de manera veraz, oportuna, completa y responsable sobre todas sus actuaciones, y en particular, sobre aquellas relacionadas con la recaudación, gestión y control de impuestos. La sección cuarta valora las prácticas actuales

de rendición de cuentas; revisa la estructura, funciones y objetivos de las instancias de administración tributaria; identifica las competencias de los actores relacionados con el control de ingresos públicos; resume las prácticas actuales de control interno y externo y evalúa los instrumentos de rendición de cuentas de la administración tributaria y el uso que hace de ellos. Por último, presenta un balance del proceso de rendición de cuentas por componentes y ámbitos de control y resume los principales esfuerzos de modernización de la administración tributaria. En la sección quinta se presenta un conjunto de prácticas de excelencia que están siendo aplicadas en otros países o que han sido recomendadas por organismos internacionales relacionados con la gestión fiscal de los estados. En la última sección se presentan las conclusiones y recomendaciones.

2. MARCO TEÓRICO Y PRINCIPALES CONCEPTOS ASOCIADOS

2.1 Definición del concepto

La expresión "rendición de cuentas" es una traducción aproximada del término inglés *accountable*[2]. En español no hay un término que traduzca el significado exacto de esta palabra; en sentido básico, *accountable* significa estar obligado a dar explicaciones por algo. La expresión inglesa (*to be held) accountable* implica dar explicaciones con ciertas características que están implícitas en la expresión, pero que no se reflejan en la forma española *rendición de cuentas*.

En primer lugar, la explicación debe ser veraz y contener información que se ajuste a las propiedades de las cosas sobre las que da noticia. En segundo lugar, debe ser completa y ofrecer información sobre las propiedades relevantes de algo, como para poder formarse un juicio sobre eso. En tercer lugar, la explicación debe ser oportuna, y por último, debe ser responsable. Responsabilidad es, a su vez, un concepto complejo, que tiene tres sentidos complementarios. Por una parte, quien formula la explicación está o se siente obligado a darla; por otra parte, el que explica asume las consecuencias por sus acciones u omisiones; por último, hay normas y procedimientos que establecen la naturaleza y las condiciones de cumplimiento de esta obligación.

Así, la traducción más precisa de la *accountable* sería la fórmula: "la obligación de rendir cuentas de manera veraz, completa, oportuna y

2 La palabra accountable significa, literalmente, answerable, bound to give an explanation; able to be explained [obligado a dar una explicación; capaz de ser explicado]. Accountability, a su vez, significa the quality of being accountable [la calidad de ser accountable] (Lexicon, 1993).

responsable”[3], y con este sentido se empleará en el capítulo. A su vez, la expresión asociada de *accountability* puede entenderse como el grado (variable) en que, efectivamente, ocurre la rendición de cuentas[4].

2.2 Rendición de cuentas y poder político

Por definición, el concepto de rendición de cuentas implica reciprocidad: la existencia de alguien quien recibirá las explicaciones, y sin el cual no podría configurarse esta obligación. En sentido estricto, recibir significa “tomar lo que a uno le dan o le envían”, lo que constituye un acto pasivo[5]. No obstante, dados los atributos propios de las explicaciones que califican como actos de rendición de cuentas, la expresión “recibir” tiene otras connotaciones. En el caso de la rendición de cuentas, el receptor no es un ente pasivo, pues necesita asegurarse de que las explicaciones cumplen con los estándares de veracidad, oportunidad, responsabilidad y completitud. Y si a su juicio, no cumplen con esos estándares, puede pedir otras. El receptor también tiene el derecho de pedir que se cumpla con la obligación de dar explicaciones, si ésta no está siendo observada[6]. En síntesis, la rendición de cuentas implica su recíproco, la petición de cuentas[7]. Es una obligación que tiene como contraparte un derecho[8].

El concepto de rendición de cuentas presupone también la existencia de instituciones. En efecto, la rendición de cuentas es una relación social con dos actores constitutivos, el que explica y el que oye la explicación; para que sea posible, ambos actores deben entender su significado, lo que supone ciertos entendimientos previos sobre el

3 Por ello, no toda explicación constituye un acto de rendición de cuentas, sólo el subconjunto de explicaciones que cumplen con las cualidades o atributos mencionados.
4 Es importante distinguir entre accountability como concepto y como sistema que lo lleva a la práctica y los factores relacionados con ella, que podrían denominarse condiciones facilitadoras. Las condiciones facilitadoras son los factores legales, políticos, culturales, tecnológicos, financieros o administrativos que favorecen el proceso de rendición de cuentas.
5 En este caso, el receptor no tiene control sobre el objeto enviado.
6 Se usa la palabra derecho para referirse a la facultad de un actor de hacer o exigir algo. En las sociedades modernas, esta facultad está jurídicamente garantizada, pero en toda sociedad hay personas con facultades para exigir o hacer cosas, aún cuando no exista un marco constitucional o legal codificado que sancione su conducta. Una vez proclamado, todo derecho implica como mínimo el reconocimiento social de que efectivamente lo es y todos los miembros de esa sociedad tienen la obligación de respetar las consecuencias de este reconocimiento.
7 En la sección 3 de este capítulo se discute cómo la Constitución Política de Costa Rica y la jurisprudencia definen el derecho de petición y sus alcances. Por el momento, el argumento es puramente teórico.
8 No toda obligación tiene como contrapartida un derecho, aunque todo derecho sí tiene como contraparte una obligación.

comportamiento esperado de cada parte. En otras palabras, los actores constitutivos son parte de un tejido de obligaciones y derechos que los rodea y los vincula, normando sus comportamientos actuales y generando expectativas hacia el futuro. Ello es así porque la rendición de cuentas no es un evento único, sino una práctica o comportamiento reiterado en el tiempo. Esta reiteración requiere de normas que definan los actores que legítimamente pueden dar y pedir explicaciones, los mecanismos y ocasiones reconocidos para tales fines y los recursos a disposición de cada parte. En otras palabras, el ejercicio de la rendición de cuentas y del derecho a pedirlas, aún cuando sea definido como una obligación o un derecho individual, requiere de instituciones[9] pues sin ellas, la rendición de cuentas quedaría como un evento azaroso (cada vez que ocurriese el acto las partes deberían inventarse un marco ad-hoc de significaciones y normas), como una obligación puramente moral, enteramente sujeta a la voluntad contingente de los actores involucrados.

Por último, la rendición de cuentas presupone el poder, no solo en el sentido de capacidad para actuar, sino en el sentido de "capacidad de imponer la propia voluntad dentro de una relación social, aún contra toda resistencia" (Weber, 1977:43). En efecto, la rendición de cuentas sólo es posible si las partes concurren al acto independientemente de su voluntad personal y si, de no hacerlo, son forzadas a ello. Pero además, el hecho de que la rendición de cuentas deba ser responsable implica dos cuestiones adicionales. Por una parte, quien rinde explicaciones debe ser forzado a aceptar las consecuencias de sus acciones, aunque no lo quiera; por otra, se requiere cierta capacidad de alguna de las partes para imponer correctivos a un curso no deseado de acción, pues de lo contrario, el acto de rendir cuentas se tornaría un evento inútil.

La rendición de cuentas existe y ha existido en regímenes y estados muy diversos, pues no implica una cierta manera de organizar y ejercer el poder. Quien ejerce el poder en una monarquía absoluta, una dictadura o una teocracia, pide cuentas a sus subordinados y éstos tienen la obligación de darlas. En estos casos, se trata de una obligación de los subordinados hacia el "monarca", que se ejerce en la oportunidad y condiciones que éste señale. Pero el "monarca", a su vez, no tiene una obligación recíproca con los súbditos: el poder exige cuentas pero está exento de rendirlas; los súbditos rinden cuentas pero no tienen el derecho de pedirlas.

---

9 Desde una perspectiva neoinstitucionalista, este tejido de obligaciones y derechos que inducen comportamientos estables, constituyen una institución. En un sentido general, se entiende por institución un patrón estable de comportamientos que genera expectativas de permanencia entre los actores y constriñe el rango de sus opciones de comportamiento debido a los incentivos que establece (North, 2001).

También hay rendición de cuentas en la democracia, pero en este caso adquiere un carácter muy distinto. En una democracia, la soberanía del poder reside en la ciudadanía, que elige a su gobierno y delega cierto poder y autoridad en él. Pero esta delegación de poder es siempre parcial, pues una vez electo el gobierno, las personas mantienen su estatus de ciudadanos y sus derechos frente a él[10].

De este hecho se desprenden dos características básicas del ejercicio del poder en una democracia moderna. Por una parte, el poder político no tiene medios legítimos para arrogarse una soberanía que no sea la que le ha concedido la ciudadanía bajo condiciones específicas. Una de estas condiciones es, precisamente, que quienes gobiernan lo hacen en calidad de "depositarios de una autoridad concedida". Por otra parte, quienes ocupan los cargos de gobierno lo hacen siempre en representación de esa ciudadanía[11]. Por implicación, el poder está obligado a demostrarle a la ciudadanía que, en el gobierno de la sociedad, no se está arrogando una soberanía no concedida. Por ello, la ciudadanía tiene el derecho de pedir explicaciones a sus representantes y ellos la obligación de darlas. En resumen, en una democracia se cambian los términos de la relación social de rendir y pedir cuentas: el poder político debe rendir cuentas y los ciudadanos tienen el derecho de pedirlas.

2.3 Estado democrático y rendición de cuentas

Una democracia es aquella manera de organizar el acceso al -y el ejercicio del- poder político en una sociedad[12] consistente con el principio de la soberanía ciudadana. Para ello, requiere de un cierto tipo de estado, el estado democrático de derecho, que es el que asegura las libertades políticas de la ciudadanía y los derechos civiles de la población y establece redes universales para el ejercicio de la

10 En una democracia moderna, la delegación de poder es parcial, porque al elegir un gobierno, los ciudadanos no ceden sus derechos ciudadanos, ni conceden al gobierno el poder para violarlos o para ir más allá de lo que la Constitución y las leyes establecen.

11 En la teoría económica, la accountability se plantea en términos de la relación entre un "agente" que toma decisiones en nombre de un principal, que tiene el poder de sancionarlo o recompensarlo (Fearon, 1999:55). En una democracia hay muchos problemas de información y de oportunidad entre el principal y el agente, pues en principio, este tiene mayor información que el principal, lo que le da ventaja sobre él (Ferejohn, 1999). El sistema de control básico, las elecciones, son una herramienta "cruda", pues aunque la autoridad electa ha recibido un mandato de gobierno, no está sometida a un contrato específico con los votantes. Pero a pesar de esas dificultades, la afirmación sigue siendo cierta. Cómo lograr que en un sistema político haya representación y rendición de cuentas es un problema para la teoría y práctica democrática que no niega el principio de que la soberanía de poder reside en la ciudadanía.

12 La distinción entre acceso y ejercicio de poder se tomó de Mazzuca, 2000.

responsabilidad política, legal y administrativa de las personas investidas con autoridad (O´Donnell, 1999a; 1999b; 2001). Ahora bien, garantizar la responsabilidad de quienes ejercen el poder y tutelar los derechos ciudadanos, implica múltiples y diversos ejercicios de rendición (y petición) de cuentas. Sin este ejercicio, no habría medios para asegurar la sujeción del poder "al imperio de la ley", pues se carecería de ojos y brazos para controlar las actividades del poder político y sus instituciones. Por ello, la rendición de cuentas es consustancial al estado democrático de derecho: nada más ajeno a la idea y funcionamiento de la democracia que el que una persona o institución sea *de legibus solutus* (O´Donnell, 1999b; véase también Becker, 1999).

En los modernos estados democráticos de derecho se han desarrollado diversos mecanismos para la rendición de cuentas, los que pueden clasificarse según dos criterios: por el *locus* o sitio hacia donde se dirige la rendición de cuentas y por el ámbito de competencia del mecanismo de rendición de cuentas[13]. En términos del *locus* de la rendición de cuentas, pueden distinguirse los mecanismos horizontales y verticales de rendición de cuentas[14]. Los mecanismos horizontales son los que se establecen entre las instituciones del estado y permiten un control recíproco entre funcionarios públicos. Se trata de controles internos, ejercidos por entidades de derecho público, aunque pueden ser accionados desde "afuera" (por la acción de ciudadanos) o desde "adentro", como parte de las facultades concedidas a una institución o funcionario público.

Los mecanismos verticales son los que se establecen entre los ciudadanos y las instituciones del estado y les permiten a los primeros ejercer el principio de soberanía sobre el poder político, mediante la elección de los gobernantes, la defensa de los derechos ciudadanos, la petición de cuentas y la promoción de una gestión de los asuntos públicos transparente y sujeta a las aspiraciones e intereses de las personas. A su vez, los mecanismos verticales pueden subdividirse en mecanismos institucionales y sociales de rendición de cuentas (Smulovitz y Peruzzotti, 2000). Los mecanismos institucionales son los que establecen la Constitución y las leyes para garantizar el control ciudadano sobre el poder político; son normas de

13 Por ámbito se entiende un espacio ideal configurado por las cuestiones y los problemas de una o varias actividades o disciplinas relacionadas entre sí (Real Academia Española, 1992:225).
14 La distinción entre mecanismos horizontales y verticales de rendición de cuentas es una distinción de carácter analítico propuesta por O´Donnell (1999a) pero no es necesariamente una distinción empírica, pues hay instituciones que cumplen ambas funciones.

acatamiento obligatorio que estipulan las condiciones, medios, consecuencias y ocasiones de su aplicación. Los mecanismos sociales son aquellos aplicados por los ciudadanos, en el ejercicio de sus derechos y libertades; estos mecanismos tienen diversos grados de influencia social y política pero no tienen un carácter vinculante para las autoridades y los funcionarios públicos (Cuadro 1).

En términos de los ámbitos de competencia, los mecanismos de rendición de cuentas pueden ser: políticos, legales y administrativos. La rendición de cuentas política comprende los mecanismos que permiten velar por el cumplimiento de las ofertas electorales y de los objetivos propuestos por el gobierno y ejercer un escrutinio público sobre sus actos. La rendición de cuentas legal comprende los mecanismos que sirven para controlar la legalidad de las acciones del Estado. La rendición de cuentas administrativa comprende los mecanismos para controlar el ajuste de la operación de las instituciones públicas a las disposiciones administrativas que las regulan y a los objetivos de resultado y desempeño establecidos por la autoridad pública correspondiente (Beetham, 1994).

Cuadro 1
Mecanismos de rendición de cuentas y ejemplos representativos

MBITO	LOCUS		
	Horizontal	Vertical	
		Institucional	Social
Pol tico	Parlamento	Elecciones	Medios de comunicaci n, organizaciones c vicas, partidos pol ticos
Legal	Entidad de fiscalizaci n superior Auditor a interna Sistema de administraci n de justicia (Sala Constitucional)	Plebiscitos, referendum	N.A.
Administrativo	Entidad de fiscalizaci n superior Auditor a interna	N.A.	N.A.

N.A: No aplica
Fuente: Elaborado por el autor, con base en O´Donnell, 1997 y 2000 y Beetham, 1994.

De lo expuesto se deduce que, en un Estado democrático, el ejercicio de la petición y rendición de cuentas supone un aparato institucional con facultades jurídicas, capacidades administrativas y técnicas y recursos financieros para sujetar el poder al imperio de la ley. No se trata de una mera colección de leyes sino de una forma de organización y de funcionamiento de las instituciones y de sus relaciones con las personas, con una burocracia pública estable e independiente (Linz y Stepan, 1996: 11 y ss; Weber, 1977). Aunque en las democracias modernas los estados de derecho se organizan en diversas formas, hay ciertas características esenciales que son comunes a todos ellos:

- La separación, balance e interrelación entre los tres poderes; esta separación da pie a la vigilancia recíproca entre los poderes del estado. El modo de separación y equilibrio de poderes depende, en cada caso, del diseño constitucional específico, pero un estado democrático siempre implica la separación y la vigilancia entre poderes (Sartori, 1997).

- Instituciones dotadas de independencia jurídica que ejerzan control político, legal y administrativo sobre la labor de las entidades públicas. Este control asegura que las competencias ejercidas por las entidades públicas han sido aprobadas de conformidad con las normas y procedimientos legales y que las acciones emprendidas por los funcionarios públicos se ciñen a las disposiciones y normas establecidas. Las facultades legales, las capacidades administrativas y técnicas y los recursos financieros

de las instituciones contraloras, varían mucho entre los distintos estados democráticos, pero están presentes en todos ellos.

- Instituciones de protección de los derechos de los ciudadanos, capaces de defender estos derechos frente a las acciones del estado, de sancionar las eventuales violaciones y de compensar a las personas por los daños y perjuicios que se les hayan provocado. Estas instituciones son de naturaleza legal, por ejemplo, las entidades que forman parte del sistema de administración de justicia en un país.

La democracia costarricense se caracteriza por ser un régimen presidencialista[15] con un estado de derecho altamente centralizado. En este sistema político, muchos actores políticos e institucionales tienen la capacidad efectiva de vetar la formulación o ejecución de políticas públicas[16].

El presidencialismo costarricense se distingue de otros sistemas políticos similares por los cada vez más numerosos controles legales, administrativos y políticos que pesan sobre el Poder Ejecutivo, especialmente los ejercidos por el Poder Judicial y por órganos desconcentrados del Poder Legislativo. Desde el punto de vista constitucional, el Poder Ejecutivo es débil, pues sus facultades legislativas están subordinadas al congreso; carece de poder de veto en la aprobación del Presupuesto General de la República; la suspensión de las garantías individuales decretada por el Ejecutivo no puede prolongarse por más de 48 horas si no hay ratificación legislativa y la prohibición de la reelección presidencial priva al Presidente en ejercicio de los medios para incentivar la disciplina de los diputados de su partido o para sancionar la indisciplina (Carey, 1996, 1998). Pese a lo anterior, el Presidente ha fortalecido su poder político y legal sobre el sector descentralizado del Estado.

En materia de mecanismos de control, en los últimos diez años, el Ejecutivo estableció mecanismos "internos" de carácter político (el Sistema Nacional de Evaluación –SINE-) y administrativo (las Contralorías de Servicio, mediante los decretos 22511-MIDEPLAN, del 17 de setiembre de 1993; 23721-PLAN, del 3 de marzo de 1994 y 26065-PLAN, del 18 de abril de 1997) (Proyecto Estado de la Nación, 2001b:221) que son novedosos dentro de la tradición política del país.

---

15 El presidencialismo es sistema político en el cual la ciudadanía elige al Poder Ejecutivo mediante elecciones directas y, con excepción del juicio político, el Poder Legislativo carece de poder para removerlo (Lijphart, 1999:12 y ss.).
16 Estas nociones provienen del informe de la auditoría ciudadana sobre la calidad de la democracia en Costa Rica (Proyecto Estado de la Nación, 2001a:137-145).

2.4 Ciudadanía y rendición de cuentas

El hecho de que las personas deleguen sólo parcialmente la soberanía del poder al gobierno implica que retienen parte de ese poder para sí. Esta parte no delegada son los derechos y libertades que ejercen cuándo y cómo lo consideran pertinente. En materia de rendición de cuentas por parte de las instituciones y funcionarios públicos, ello significa que, por más especializadas que sean las funciones de una entidad y por menos que sepan los ciudadanos sobre los asuntos técnicos, ellos conservan al menos tres derechos:

- El derecho de petición o la oportunidad de presentar sus demandas en relación con cualquier política o acto público, sea por una gestión de interés personal o por la legitimación de un interés colectivo.
- El derecho de informarse y ser informado sobre las políticas públicas que se adopten. La información sobre las políticas públicas es un principio democrático, con excepciones calificadas en un interés superior que puede ser colectivo[17], como la protección de la sociedad frente a ciertas amenazas, o individual, como el derecho a la intimidad.
- El derecho a la debida defensa, es decir, la protección jurídica frente a resoluciones de la autoridad pública que se aparten del marco legal o administrativo o que violen sus derechos como ciudadano.

2.5 Ingresos tributarios y rendición de cuentas

La tributación y la rendición de cuentas son dos asuntos que, en el marco de un estado democrático de derecho, se encuentran estrechamente vinculados entre sí. Ya en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, el derecho de petición tenía como contrapartida "el deber de todos los ciudadanos de contribuir, equitativamente en razón de sus posibilidades, a las cargas públicas (Art. XIII) y su derecho de comprobar, por sí mismos o mediante sus representantes, la necesidad de la contribución pública, consentirla libremente, saber cómo se emplea y determinar la cantidad, la base imponible, el cobro y su duración" (Muñoz, 2000:11-17).

El derecho ciudadano a participar en los asuntos públicos presupone la obligación cívica de contribuir a sostener el estado que garantiza

17 Para ello existe el secreto de Estado, pero en las democracias modernas, el alcance de esta excepción está legalmente estipulado.

ese derecho. El carácter cívico de esta contribución implica que, en principio, todas las personas deben pagar impuestos incluyendo, por supuesto, a los ciudadanos que ejercen el poder. Las excepciones aceptadas al pago de impuestos son siempre muy calificadas[18]. Por otra parte, el carácter cívico supone que las contribuciones deben ser aprobadas de conformidad con las normas vigentes y que las normas que regulan las contribuciones al erario público son de aplicación general y basadas en algún principio de equidad[19].

Por lo tanto, desde el punto de vista de las teorías democráticas, los sistemas tributarios implican mecanismos horizontales y verticales de petición y rendición de cuentas tanto en lo que concierne a los ingresos tributarios como a los gastos públicos. En materia de mecanismos verticales de rendición de cuentas, los ciudadanos tienen, por lo menos, los derechos comentados en el acápite anterior: petición y pronta respuesta, información y debida defensa. Los medios de comunicación colectiva se constituyen también en actores e instrumentos de la rendición de cuentas vertical. En materia de mecanismos horizontales, las instituciones públicas facultadas por la Constitución y las leyes tienen el derecho de pedir cuentas a la autoridad tributaria y ésta la obligación de darlas, dentro del plazo y las condiciones establecidas en cada caso.

2.6 Aspiraciones para un sistema de rendición de cuentas sobre ingresos tributarios

Un sistema de rendición de cuentas sobre los ingresos tributarios que opere en forma eficiente fortalece la democracia mediante la verificación del ejercicio de la autoridad depositada, limita y controla la discrecionalidad burocrática, facilita un instrumento para que los gobernantes se vean obligados a asumir la responsabilidad por sus acciones de gobierno, promueve una ética de la función pública y combate la corrupción. Es decir, fortalece la gestión pública y la legitimidad de las instituciones democráticas en todas sus dimensiones.

---

18 Todas las democracias modernas establecen excepciones a la obligación de pagar impuestos. La más común es la originada en la imposibilidad material de pagarlos por parte de ciertos grupos de población con muy bajos ingresos. Aún en estos casos, la excepción está cuidadosamente delimitada, así como las sanciones para quienes, sin merecerlo, se escuden en ella para evadir su obligación.

19 La equidad es un valor social y políticamente disputado; la disputa se origina no sólo en las diversas interpretaciones de lo que significa, sino también en el conflicto que puede surgir en relación con otros valores (Sniderman, 1996). Pero el punto que se desea subrayar es que, en una democracia, no puede defenderse un sistema tributario utilizando como justificación la conveniencia de sostener privilegios para ciertos sectores sociales en virtud de su linaje, vínculo de sangre o poder.

El marco conceptual expuesto, la consulta con expertos en temas tributarios y fiscales y una amplia revisión de bibliografía permitieron identificar un conjunto de aspiraciones que debe cumplir un sistema de rendición de cuentas para atender las expectativas de la ciudadanía y de las entidades gubernamentales sobre una gestión tributaria eficiente y transparente.

En el Cuadro 2 se presenta un conjunto de diez aspiraciones básicas para la existencia de un proceso de rendición de cuentas en materia tributaria. A cada aspiración se le asigna una definición funcional, que corresponde a los criterios para valorar el desempeño. También se consigna la forma en que se estudia el desempeño de la administración tributaria y en qué lugar del documento se hace.

Cuadro 2
Aspiraciones para un sistema de rendición de cuentas sobre ingresos tributarios

Aspiración	Criterio	Dónde se discute en el documento
Transparencia	Información clara, confiable, eficiente y oportuna sobre diseño, gestión y resultados de la política tributaria	Sección 4.3.2: programas y criterios de fiscalización de contribuyentes Sección 4.4: mecanismos, procedimientos e indicadores
Integridad	Correcto, adecuado y honorable desempeño de la gestión de ingresos tributarios	Sección 4.5.1: balance por componentes de rendición de cuentas Sección 4.5.2: balance por ámbitos de control
Imparcialidad	Trato igual y correcto a todos los ciudadanos	Sección 3.1.2: establecimiento constitucional de derechos de petición y pronta resolución, información y acceso a la justicia Sección 4.3: instrumentos de fiscalización
Confiabilidad	Garantía del respeto de los derechos de los contribuyentes y del cumplimiento de la ley	Sección 3.1.2: derechos fundamentales Sección 3.1.3: diseño constitucional del control orgánico Sección 3.2.1: marco legal básico de la Administración Pública Sección 3.3.2: control orgánico no judicial de la Administración Tributaria
Autonomía	Independencia del poder político	Sección 4.2: estructura orgánica y competencias Dependencia del viceministro de Ingresos
Continuidad	Sistemas de planificación permanentes, monitoreo y evaluación de la gestión tributaria	Sección 4.3.1: papel de la Auditoría Interna Sección 4.3.2: divisiones de control gerencial y fiscalización Sección 4.3.4: control ejercido por la CGR
Facultación	Marco normativo que defina las responsabilidades delegadas a la administración, la forma en que será evaluado el desempeño y un marco de recursos que permita una adecuada gestión	Sección 3.2: marco legal básico de la Administración Pública Sección 3.3: el control de la Administración Tributaria Mecanismos internos y externos de control Sección 3.4: cambios recientes en el marco legal de la AT Sección 4.1: estructura orgánica y funciones de la AT Sección 4.3.3: el papel de los tribunales administrativos Sección 4.3.4: el control externo ejercido por la CGR

Aspiración	Criterio	Dónde se discute en el documento
Fiscalización	Información, competencias y recursos para el ejercicio de control. Sanciones asociadas al incumplimiento de la administración y los administrados	Sección 3.2.1: marco legal básico de la Administración Pública. Competencias y sanciones al incumplimiento de labores Sección 3.2.2: marco legal e institucional del control orgánico no judicial Sección 4.2.5: problemas para sancionar el recurso humano Sección 4.3: el control interno y externo
Explicación de resultados	Presentación periódica de resultados y evaluación de la oportunidad, comprensión y responsabilidad	Sección 4.4.1: ausencia de informes periódicos Sección 4.4.2: informes de otras instituciones relacionadas con la AT Sección 4.4.5: los indicadores de gestión
Voluntad política	Compromiso de asumir las consecuencias políticas, legales y administrativas de los resultados del proceso de control. Capacidad de analizar y autoridad para aprobar o no los informes de resultados	Sección 2.5: ingresos tributarios y rendición de cuentas Sección 3.1.1: diseño constitucional del control orgánico Sección 3.2: marco legal e institucional del control orgánico no judicial Sección 4.2: actores y relaciones institucionales

Fuente: Consulta con expertos; CCAF-FCVI, 1996; CIAT, 2001; Dessautels, 1994; Herrero, 2000, 2001; Gutiérrez, 1998; Petrei, 1998; Proyecto Estado de la Nación, 2001b.

3. EL MARCO NORMATIVO DE LA RENDICIÓN DE CUENTAS

En esta sección se revisa el marco jurídico que norma la obligación de las instituciones públicas y sus funcionarios de rendir cuentas, los derechos de los ciudadanos de pedirlas y la obligación general del Estado de informar de manera veraz, oportuna, completa y responsable sobre todas sus actuaciones, y en particular, sobre aquellas relacionadas con la recaudación, gestión y control de impuestos.

3.1 Marco constitucional de la rendición de cuentas

3.1.1 El concepto de rendición de cuentas

El artículo 11 de la Constitución establece la obligación de rendir cuentas de la Administración Pública:

> “Artículo 11.-Los funcionarios públicos son simples depositarios de la autoridad. Están obligados a cumplir los deberes que la ley les impone y no pueden arrogarse facultades no concedidas en ella. Deben prestar juramento de observar y cumplir esta Constitución y las leyes. La acción para exigirles la responsabilidad penal por sus actos es pública.

> La Administración Pública en sentido amplio, estará sometida a un procedimiento de evaluación de resultados **y rendición de cuentas**, con la consecuente responsabilidad personal para los funcionarios en el cumplimiento de sus deberes. La ley señalará los medios para que este control de resultados **y rendición de cuentas** opere como un sistema que cubra todas las instituciones públicas.” (El resaltado no es del original).

Para extraer las consecuencias jurídicas del mandato establecido en el artículo 11 de la Constitución, es necesario recordar el concepto de rendición de cuentas y de la expresión asociada de *accountability* discutido en la sección 2. En ese sentido, la rendición de cuentas corresponde a las distintas formas de control a las que pueden someterse los poderes públicos (político, de legalidad y administrativo) y que pueden ser ejercidas por los ciudadanos o por órganos públicos, según lo que establece el ordenamiento jurídico.

Aunque la rendición de cuentas es exigible a todos los poderes públicos, el artículo 11 hace referencia expresa a la Administración Pública cuando señala[20] que estará sometida a un procedimiento de evaluación de resultados y rendición de cuentas. Además, establece el principio de legalidad en virtud del cual el ejercicio de las potestades administrativas debe estar autorizado por ley, por cuanto los funcionarios públicos ejercen su autoridad por delegación. Este principio y el carácter delegado de la autoridad de los funcionarios públicos dan lugar a la rendición de cuentas en el ámbito del control de legalidad de los actos y actividad administrativa, que consagra el artículo 49 de la Constitución al establecer la jurisdicción contencioso-administrativa. La rendición de cuentas puede considerarse parte del control entre los órganos del Estado y puede ser exigida directamente por los ciudadanos.

En ambos casos adquiere especial relevancia el tema de los derechos fundamentales, pues hay una relación entre el control sobre los poderes públicos y el ejercicio de ciertos derechos fundamentales, en tanto estos garantizan los medios para ejercer control y exigir rendición de cuentas o limitan el control que pueden ejercer los órganos estatales, en cuanto aseguran un ámbito de intimidad a los particulares frente a las competencias de los órganos públicos con potestad para fiscalizar.

---

20 La Administración Pública en un sentido amplio está constituida por los poderes del Estado y los demás entes públicos, tal y como lo establecen los artículos 1 y 21 de la Ley General de la Administración Pública.

3.1.2 *Derechos fundamentales y rendición de cuentas*

El derecho de petición y pronta resolución

El artículo 27 de la Constitución, al garantizar el derecho de petición y pronta respuesta, establece el principal medio jurídico para que los ciudadanos puedan exigir cuentas a los funcionarios de la Administración Pública:

> "Artículo 27.- Se garantiza la libertad de petición, en forma individual o colectiva, ante cualquier funcionario público o entidad oficial, y el derecho a obtener pronta resolución."

El contenido y alcance de este derecho ha sido definido por la Sala Constitucional, que tiene abundante jurisprudencia sobre el tema: *"...el artículo 27 constitucional faculta a los ciudadanos para dirigirse ante cualquier funcionario público o entidad oficial, con el fin de exponer un asunto de su interés y esa garantía se complementa con el derecho a obtener pronta respuesta[21]."*

Según la doctrina de la Sala Constitucional, el derecho que garantiza el artículo 27 puede dar lugar a pretensiones concretas[22] frente a la Administración, o a la solicitud de información respecto de un asunto de interés general o particular, con plazos distintos para que la Administración responda[23].

La petición en sí misma es una forma de pedir cuentas, ya sea que se formule como una solicitud de información acerca de un asunto de interés general o particular o que se trate de una pretensión concreta[24]. En este sentido, la Sala Constitucional ha reconocido que *".....el llamado derecho de petición se convierte en un instrumento más y más utilizado por las personas para enterarse del modo en que la*

---

21 Sentencia número 731-94 de la Sala Constitucional.
22 Pretensiones concretas son peticiones específicas que la administración tiene que otorgar o denegar y que afectan los intereses particulares del gestionante.
23 En el primer caso, la petición tiene requisitos establecidos por ley, y la administración cuenta con un plazo de dos meses para responder en relación con la pretensión formulada, a menos que haya otro plazo establecido en la ley. En el segundo caso, el plazo para contestar es de diez días hábiles, a menos que, también, la ley disponga otro.
24 Si la petición consiste en una pretensión concreta que se resuelve favorablemente, lo que ha sucedido es que se ha puesto en marcha un mecanismo que obligó a la administración a cumplir con su obligación. Ante su denegación, en forma expresa o presuntamente, con base en la figura del silencio administrativo negativo, se abre la posibilidad de ejercer un control de legalidad de lo resuelto en vía administrativa para, una vez agotada esta, pasar a la esfera judicial.
25 Sentencia número 01747-99 de la Sala Constitucional.

administración pública -y sus autoridades- ejerce sus potestades y cumple los fines públicos que le han sido atribuidos”[25].

El pedido de información es el medio garantizado por la Constitución para que los particulares exijan a las autoridades públicas rendir cuentas en la forma más amplia. El asunto de interés puede ser cualquier aspecto relativo al desempeño de una oficina pública y da lugar a pedir explicaciones sobre el cumplimiento de las responsabilidades conferidas o delegadas a los funcionarios públicos, quienes están en la obligación de brindar la información solicitada.

El tipo de respuesta a que están obligados los funcionarios administrativos es central para que el derecho de petición opere como un instrumento jurídico útil para exigir la rendición de cuentas. En la jurisprudencia constitucional hay pocos elementos sobre lo que debe ser una respuesta aceptable, pues se limita a señalar que la misma debe ser oportuna[26].

El derecho de información

Aunque el derecho de acceso a la información no es en sí mismo un medio jurídico para la rendición de cuentas, sí es un derecho que permite poner en funcionamiento los mecanismos que la obligan. Su existencia facilita la rendición de cuentas y su ausencia hace de la exigencia una tarea prácticamente imposible.

Lo más cercano a una garantía constitucional del derecho de información es lo dispuesto en el artículo 30, que garantiza el acceso a los departamentos administrativos para obtener informaciones de interés público que no sean secretos de Estado[27], así como lo dispuesto en el artículo 46, como derecho de los usuarios a recibir información adecuada y veraz[28], que complementa el de petición y pronta resolución. Ambos derechos permiten articular la rendición de cuentas vertical y son un medio jurídico para que los ciudadanos hagan valer lo dispuesto en el artículo 11 de la Constitución.

---

26 Sentencia número 440-94 de la Sala Constitucional.

27 El artículo 20 constitucional dispone: “Se garantiza el libre acceso a los departamentos administrativos con propósitos de información sobre asuntos de interés público. Quedan a salvo los secretos de Estado.”

28 Establece el artículo 46 constitucional: “Son prohibidos los monopolios de carácter particular, y cualquier acto, aunque fuere originado en una ley, que amenace o restrinja la libertad de comercio, agricultura e industria. Es de interés público la acción del Estado encaminada a impedir toda práctica o tendencia monopolizadora. Las empresas constituidas en monopolios de hecho deben ser sometidas a una legislación especial. Para establecer nuevos monopolios en favor del Estado o de las Municipalidades se requerirá la aprobación de dos tercios de la totalidad de los miembros de la Asamblea Legislativa. Los consumidores y usuarios tienen derecho a la protección de su salud, ambiente, seguridad e intereses económicos; a recibir información adecuada y veraz; a la libertad de elección, y a un trato equitativo. El Estado apoyará los organismos que ellos constituyan para la defensa de sus derechos. La ley regulará esas materias.”

El artículo 41 de la Constitución garantiza el acceso a la justicia, esto es, el derecho a deducir pretensiones frentes a los órganos encargados de aplicar el derecho[29], en particular, frente a los Tribunales de Justicia. Sin embargo, también se ejerce frente a la Administración Pública como derecho de acceso a la justicia administrativa, pues este derecho garantiza la facultad de deducir pretensiones frente a aquella en la vía administrativa; en este sentido, complementa el derecho de petición cuando consiste en una pretensión concreta.

En el ámbito del control judicial de la legalidad de la actuación administrativa, los artículos 41 y 49 de la Constitución, garantizan a los particulares el derecho de accionar judicialmente frente a la Administración Pública cuando ésta actúa ilegalmente o les causa daños. Por lo tanto, su ejercicio implica la sujeción de la Administración Pública al control judicial de legalidad y constituye un medio o instrumento jurídico útil para la rendición de cuentas.

Recuadro 1
La legitimación activa en tutela del ambiente

La legitimación activa para acudir a la vía de amparo o de inconstitucionalidad que se desprende del segundo párrafo del artículo 50 constitucional[30], es un instrumento jurídico que propicia la rendición de cuentas en relación con los actos u omisiones de la Administración en el ámbito de la tutela y protección del ambiente.

La legitimación es un requisito procesal relativo al vínculo que debe existir entre las partes y la pretensión objeto del proceso. Desde el momento en que la Sala Constitucional interpretó que el derecho a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado, garantizado por la Constitución, tutela un interés difuso y no sólo individual, se hace

29 Dispone el artículo 41 constitucional: "Ocurriendo a las leyes, todos han de encontrar reparación para las injurias o daños que hayan recibido en su persona, propiedad o intereses morales. Debe hacérseles justicia pronta, cumplida, sin denegación y en estricta conformidad con las leyes."
30 Artículo 50: "El Estado procurará el mayor bienestar a todos los habitantes del país, organizando y estimulando la producción y el más adecuado reparto de la riqueza. Toda persona tiene derecho a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado. Por ello, está legitimada para denunciar los actos que infrinjan ese derecho y para reclamar la reparación del daño causado. El Estado garantizará, defenderá y preservará ese derecho. La ley determinará las responsabilidades y las sanciones correspondientes."

Continuación

innecesaria la existencia de una lesión individual para tener por violado el derecho que ese artículo garantiza[31].

En consecuencia, los particulares cuentan con un medio para poder someter a control la actuación de la Administración en lo que tiene que ver con el ejercicio de sus competencias en materia ambiental, incluyendo la no utilización cuando está obligada a ello. Este es un medio mucho más amplio que el representado por la posibilidad de accionar contra la Administración Pública en defensa de intereses legítimos y derechos subjetivos garantizada por los artículos 41 y 49 constitucionales.

Fuente: Jurado, J. 2002.

El derecho a la intimidad

El derecho a la intimidad está garantizado por el artículo 24 de la Constitución, que establece como principio la inviolabilidad de los documentos privados y de las comunicaciones. Este artículo pone un límite a la posibilidad de exigir cuentas, cuando para hacerlo los órganos competentes deban acceder a documentos privados de los ciudadanos o intervenir las comunicaciones.

También es un límite a la rendición de cuentas por parte de los funcionarios públicos, en la medida en que estos no pueden incluir información contenida en documentos privados, ni obtenida mediante intervenciones a las comunicaciones entre particulares[32].

Las únicas excepciones a estos límites las establece la ley, aprobada en las condiciones establecidas por el artículo 24 de la Constitución, como ocurre con los funcionarios del Ministerio de Hacienda y de la Contraloría General de la República (CGR), cuyas competencias para revisar información contable para fines tributarios o para fiscalizar el uso de fondos públicos, están establecidas por la Ley Orgánica de la CGR (LOCGR) y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT).

31 Sentencia número 3705-93 de la Sala Constitucional.

32 La Sala Constitucional lo ha señalado al interrelacionar lo establecido en los artículos 24, 27 y 30: aquellos documentos privados que se encuentran en oficinas no pierden, por esa circunstancia, su carácter de tales, por lo que están protegidos por la garantía de inviolabilidad establecida en el numeral 24 de la Constitución. Ver sentencia número 934-93.

3.1.3 El diseño constitucional del control orgánico

Los controles establecidos entre los distintos órganos del estado posibilitan su rendición de cuentas. A continuación se describen los controles de otros órganos estatales sobre el Gobierno y la Administración Pública.

El punto de partida del control orgánico[33] diseñado en la Constitución es el carácter responsable de los poderes públicos que establece el artículo 9. En lo que tiene que ver con el Poder Ejecutivo, los artículos 148 y 149 delimitan las responsabilidades del Presidente de la República y sus ministros.

El control político del Gobierno lo ejerce la Asamblea Legislativa mediante la potestad de nombrar las Comisiones Legislativas de Investigación (artículo 121, 13) y la competencia para interpelar a los ministros (artículo 121, 24). También cabe mencionar la obligación del Presidente de la República de presentar un mensaje escrito a la Asamblea Legislativa al comienzo del primer período anual de sesiones (artículo 139, 4) y de rendir todos los informes que la Asamblea le solicite (artículo 140, 11).

Los ministros tienen obligaciones similares, pues cada año deben presentar un informe sobre los asuntos de su dependencia (artículo 144) y tienen el deber de concurrir a la Asamblea Legislativa cuando esta lo solicite (artículo 145).

El control judicial de legalidad de la actuación estatal lo establece la Constitución en los artículos 10, 48 y 49. El artículo 10, al crear la Sala Constitucional, instaura un mecanismo para controlar la constitucionalidad de la producción normativa del Estado, o sea, su conformidad con la norma superior del ordenamiento jurídico.

El artículo 48 establece como competencia de la Sala Constitucional la protección de los derechos fundamentales de las personas por medio del recurso de amparo y el de hábeas corpus; estos recursos permiten controlar la constitucionalidad de los actos de la administración.

El control judicial de la legalidad ordinaria de la actividad de la administración lo establece el artículo 49 cuando instaura la jurisdicción contencioso-administrativa como atribución del Poder Judicial.

---

33 Se entiende por control orgánico el que se establece entre órganos estatales de oficio o por la acción de un sujeto privado. Como todo control, puede desenvolverse en varios ámbitos: el político, el judicial y el administrativo, este último referido a la eficiencia y eficacia en la gestión administrativa.

Como un control que es a la vez de legalidad y de gestión, la CGR, órgano de creación constitucional, ejerce la fiscalización de la Hacienda Pública, tal y como lo establecen los artículos 183 y 184. La CGR fiscaliza la ejecución y liquidación de los presupuestos nacionales ordinarios y extraordinarios y aprueba o desaprueba los de las municipalidades e instituciones autónomas. Además, envía anualmente a la Asamblea Legislativa una memoria con las recomendaciones del Contralor; a través de la Contraloría, la Asamblea controla el manejo de los fondos públicos por parte de la administración.

3.2 Marco legal e institucional del control

3.2.1 Marco legal de la Administración Pública

Con respecto a los mecanismos legales que permiten poner en marcha procesos de rendición de cuentas por parte de la administración pública, la referencia principal es el marco legal básico que la regula: la Ley General de la Administración Pública (LGAP).

El procedimiento administrativo para asegurar el cumplimiento de los fines de la administración pública lo establece el artículo 214.1 de la Ley, mediante el cual los administrados pueden tramitar demandas, peticiones y gestiones. La conclusión del procedimiento abre la vía para los recursos correspondientes: el artículo 261.1 y 3 de la LGAP establece que, si no hay acto expreso que ponga fin al procedimiento administrativo, se produce el acto negativo presunto para efectos de los recursos administrativos o la acción judicial, según el caso.

La LGAP disciplina las relaciones de dirección y jerárquicas entre órganos[34]. Las relaciones entre órganos implican la vigilancia y fiscalización de unos sobre otros; ya se trate de una relación de dirección o jerárquica, el órgano que dirige o el superior controla al dirigido o al inferior en cuanto a la legalidad y conveniencia de su actuación. En este contexto, es posible que determinados órganos exijan cuentas a otros en el ámbito legal, administrativo o incluso político.

La LGAP establece un régimen de responsabilidad por daños de la administración y sus servidores y de responsabilidad disciplinaria de estos últimos[35]; la administración y sus servidores responden por

34 Artículos 99 a 106 de la LGAP.
35 Estatuto del Régimen de Servicio Civil y su Reglamento.

daños derivados de conducta lícita e ilícita; los empleados responden también por el incumplimiento de sus deberes[36].

3.2.2 Marco legal del control orgánico no judicial

El control orgánico no judicial se cumple en diversos ámbitos de control (político, de legalidad y administrativo), según las áreas en que se desarrolla la actuación administrativa[37].

En el ámbito del control de legalidad, destaca el papel de la Procuraduría General de la República que, en su función de órgano superior consultivo técnico-jurídico de la Administración Pública, elabora dictámenes y pronunciamientos que constituyen jurisprudencia administrativa y vinculan al ente u órgano consultante. También hay que señalar su participación en los procesos de control de constitucionalidad de las normas, pues como órgano asesor de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, informa a propósito de las acciones y consultas judiciales de inconstitucionalidad. En este ámbito específico, el papel de la Procuraduría no es defender la constitucionalidad de la norma impugnada, sino dar su opinión sobre la legitimidad constitucional de la misma[38].

Además, la Procuraduría tiene otras competencias que dan lugar a controles específicos, como por ejemplo, poner en conocimiento de los jerarcas respectivos toda incorrección de los servidores públicos acaecida en los procedimientos jurídico-administrativos, así como la defensa del ambiente, el patrimonio nacional, los recursos de la zona marítimo-terrestre, el mar territorial, la zona económica exclusiva y la plataforma continental. Aunque la Procuraduría puede actuar de oficio en cumplimiento de estos deberes, también lo hace por denuncias de los particulares[39].

También hay que mencionar a la Defensoría de los Habitantes de la República, órgano adscrito a la Asamblea Legislativa que tiene la función de velar porque el funcionamiento del sector público se ajuste al ordenamiento jurídico y por la ética y justicia de sus actuaciones.

---

36 Artículos 194 y siguientes, así como 211 a 213 de la LGAP.

37 Por control orgánico no judicial se entiende el ejercido por órganos estatales respecto de otros órganos estatales; puede abarcar los ámbitos políticos, de legalidad y administrativo.

38 Artículos 1, 2 y 3b de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, número 6815 y sus reformas, así como los artículos 75, 81 y 105 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional número 7135.

39 Artículo 3 incisos ch y h de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, artículo 4 de la Ley de la Zona Marítimo Terrestre número 6043 y sus reformas y artículo 102 de la Ley Orgánica del Ambiente número 7554.

La Defensoría tiene competencias muy amplias y la obligación de rendir un informe anual a la Asamblea Legislativa; este informe es un diagnóstico del comportamiento del sector público en cuanto al respeto de los derechos de los habitantes.

Aunque puede actuar de oficio, la función principal de la Defensoría es tramitar las quejas que interponen los ciudadanos y que generan la obligación de rendir un informe por parte del servidor público respectivo[40]. A través de la Defensoría, las personas pueden exigir cuentas a los funcionarios y servidores públicos en relación con la legalidad y ética de sus actuaciones.

La función de la CGR comprende el control de legalidad de la Hacienda Pública, del ejercicio de sus potestades y de las actividades de los funcionarios en relación con el manejo del patrimonio público[41].

El control de legalidad abarca todo lo relativo a los controles internos, en particular la labor de las auditorías internas, la materia presupuestaria, la aprobación de actos y contratos celebrados por el Estado y la potestad para declarar la nulidad absoluta de los actos y contratos administrativos, sin perjuicio de lo que en este campo corresponda a la administración activa[42]. La CGR ejerce mediante su fiscalización control de legalidad, y asimismo, mediante la potestad consultiva que le otorga el artículo 29 de su Ley Orgánica.

La rendición de cuentas sobre la gestión administrativa se puede dar en el ámbito del control de legalidad, pero también puede ser el resultado de un control de eficiencia de la gestión administrativa. En esto cumple un papel importante el Área de Evaluación y Seguimiento del Ministerio de Planificación y Política Económica (MIDEPLAN), cuyas actuaciones permiten pedir cuentas a la Presidencia de la República[43]. También hay que mencionar el Sistema Nacional de Evaluación (SINE)[44], integrado por todo el sector público; según la

---

40 Artículos 1, 12, 15 y 16 de la Ley de la Defensoría de los Habitantes de la República número 7319.

41 Artículos 8 y 11 de la LOCGR número 7428 y sus reformas.

42 Artículos 18, 20, 26 y 28 de la LOCGR, artículos 84 a 92 de la Ley de la Contratación Administrativa número 7494 y sus reformas y artículos 173 y 176 de la LGAP.

43 El Decreto Ejecutivo N° 23323 de 17 de mayo de 1994 establece lo siguiente: “Artículo 11.- Funciones del Área de Evaluación y Seguimiento. a) (...). La evaluación y seguimiento de las acciones de Gobierno debe permitir tanto al Despacho como a la Presidencia de la República pedir cuentas a los órganos y entes de la Administración Pública en el cumplimiento de las metas y prioridades establecidas para la ejecución del Plan Nacional de Desarrollo.”

44 El Sistema Nacional de Evaluación fue creado mediante el Decreto número 2370-PLAN del 25 de octubre de 1994, reformulado mediante el Decreto número 24175-PLAN de 10 de mayo de 1995.

normativa que regula su funcionamiento, es un instrumento para valorar la actuación pública por medio de la rendición de cuentas[45].

En el área de los recursos financieros del sector público, es importante destacar las funciones de control y evaluación que cumplen la CGR y la Dirección General de Presupuesto Nacional (DGPN).

Como ya se mencionó, la Contraloría ejerce un control de eficiencia y legalidad respecto del manejo de los fondos públicos, según lo disponen los artículos 11 y 17 de su Ley Orgánica. De acuerdo con el artículo 18 de esa misma ley tiene potestades de control presupuestario, por lo tanto, además de aprobar o desaprobar los presupuestos de la administración, fiscaliza la forma en que se formulan y organizan, para que se ajusten a las prescripciones técnicas y a los planes de desarrollo. También ejerce control sobre la actividad contractual de la administración pública[46] y fiscaliza el sistema de control con la colaboración de las auditorías internas.

El artículo 61 de la LOCGR establece que todo sujeto vinculado a la Hacienda Pública debe contar con una auditoría interna, cuyas competencias define el artículo 63 de esa misma Ley[47]. Las auditorías deben informar a la administración activa para que adopte las recomendaciones que emitan en ejercicio de sus competencias. Si hay conflicto entre la auditoría y la administración, resuelve la Contraloría[48] (las disposiciones aquí citadas de los artículos de la LOCGR están recogidas en la Ley General de Control Interno, de reciente promulgación).

---

45 El artículo 1° del Decreto número 24175-PLAN dispone: "Créase el Sistema Nacional de Evaluación (SINE), el cual regirá de manera vinculante para los órganos, entes públicos y empresas del Estado, según las disposiciones y procedimientos estipulados en el presente Decreto. El SINE estará constituido por dos módulos complementarios: el primero denominado "módulo de auto evaluación" dirigido a desarrollar la cultura institucional de la evaluación, el seguimiento y el debido rendimiento de cuentas y el otro, denominado modelo de evaluación externa, como medio para garantizar la transparencia del proceso de evaluación institucional. El SINE será coordinado por MIDEPLAN."

46 Así lo establecen los artículos 101 y 102 de la Ley de la Contratación Administrativa, número 7494 de 24 de abril de 1995.

47 El artículo 63 de la LOCGR establece: "COMPETENCIA DE LAS AUDITORÍAS INTERNAS. Compete primordialmente a las auditorías internas: a) Controlar y evaluar el sistema de control interno correspondiente y proponer las medidas correctivas. b) Cumplir con las normas técnicas de auditoría, las disposiciones emitidas por la Contraloría General de la República y las del ordenamiento jurídico. c) Realizar auditorías o estudios especiales, en relación con cualquiera de los órganos sujetos a su jurisdicción institucional. d) Asesorar, en materia de su competencia, al jerarca del cual depende e igualmente advertir a los órganos pasivos que ellas fiscalizan, sobre las posibles consecuencias de determinadas conductas o decisiones, cuando sean de su conocimiento. e) Autorizar, mediante razón de apertura, los libros de contabilidad y de actas que, legal o reglamentariamente, deban llevar los órganos sujetos a su jurisdicción institucional. f) Las demás que contemplen las normas del ordenamiento de control y fiscalización y los manuales sobre la materia, emitidos por la Contraloría General de la República.

48 Artículo 66 de la LOCGR.

La Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos (LAF) número 8131 del 4 de setiembre de 2001 también tiene relación con el control y la evaluación presupuestarios. Uno de sus objetivos es desarrollar sistemas que faciliten información oportuna y confiable sobre el comportamiento financiero del sector público, como apoyo a los procesos de toma de decisiones y evaluación de la gestión. Aquí cabe recordar que el artículo 30 de la Constitución garantiza el acceso de los ciudadanos a esa información, además de que su suministro por parte de los funcionarios públicos puede ser objeto del derecho de petición y pronta resolución garantizado por el artículo 27.

La LAF establece la obligatoriedad de los sistemas de control interno y externo de controlar el uso adecuado de los recursos financieros del sector público. Los controles internos deben ejercerlos los jerarcas de las respectivas dependencias, los externos, la CGR[49].

La DGPN y la CGR deben elaborar los criterios y lineamientos generales de las normas técnicas relativas al proceso de programación, presupuestación y evaluación presupuestaria del sector público. También deben formular los lineamientos de control de estas funciones para que los funcionarios encargados rindan cuentas[50].

Los artículos 49 a 57 de la LAF le otorgan al Ministerio de Hacienda, a la DGPN, al MIDEPLAN y a la CGR, atribuciones de control y evaluación sobre la ejecución presupuestaria. El artículo 49 le da a la Dirección y a la Contraloría competencias para determinar las normas técnicas para el control y evaluación de la ejecución presupuestaria. Y según el artículo 55, la administración debe rendir informes periódicos y finales de evaluación presupuestaria, así como de gestión, resultados y rendición de cuentas, de conformidad con las disposiciones de los Ministerios de Hacienda, MIDEPLAN y la CGR.

3.3 El control de la administración tributaria y la rendición de cuentas

El Ministerio de Hacienda está constituido por los despachos del ministro y dos viceministros, uno encargado de los ingresos y los recursos financieros y otro de la administración del gasto. Además, cuenta con una Dirección Jurídica y una Auditoría Interna, así como con dos órganos desconcentrados de suma importancia: el Tribunal Fiscal

49 Artículos 17 y 18 de la LAF número 8131 del 4 de setiembre de 2001. Artículo 60 de la LOCGR que establece la responsabilidad del jerarca en el control interno (la responsabilidad del jerarca está recogida en la Ley General de Control Interno, de reciente promulgación).
50 Artículo 32 de la LAF.

Administrativo y el Tribunal Aduanero Nacional (TAN). También tiene un conjunto de unidades administrativas que corresponden a la Administración Central del Ministerio y a los Servicios Tecnológicos.

Las unidades administrativas vinculadas a la recaudación de los ingresos son: la Dirección General de Tributación (DGT), el Servicio Nacional de Aduanas (SNA) y la Dirección General de Hacienda (DGH)[51]; estas unidades son las que componen la estructura orgánica de la administración tributaria del Ministerio de Hacienda. El Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT) establece lo siguiente:

> "Artículo 99.- Concepto y facultades. Se entiende por administración tributaria el órgano administrativo encargado de percibir y fiscalizar los tributos, se trate del fisco o de otros entes públicos que sean sujetos activos, conforme a los artículos 11 y 14 del presente Código."

El control sobre la administración tributaria respecto a la recaudación de tributos es un control de legalidad y de gestión administrativa y puede ser interno o externo.

3.3.1 Control interno

Los particulares disponen de mecanismos jurídicos para poner en funcionamiento procedimientos administrativos destinados a ejercer un control de legalidad sobre la actuación de la administración tributaria. Estos procedimientos se inician a gestión de parte y por lo tanto, el control de legalidad se desenvuelve dentro de los márgenes definidos por el interés de quien inició la gestión, aunque se trata de rendición de cuentas de la administración tributaria en el ámbito del control de legalidad de sus actos.

De acuerdo con el artículo 156 del CNPT, los administrados pueden ejercer el recurso de apelación contra la administración tributaria a través del Tribunal Fiscal Administrativo, que agota la vía administrativa; sus fallos son impugnables ante la jurisdicción contencioso administrativa, según lo dispone el artículo 165 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que da lugar al control de legalidad en sede judicial.

---

51 La DGT fue creada mediante Decreto número 27146-H de 21 de mayo de 1998, el SNA encuentra su regulación en la Ley General de Aduanas (artículo 8) número 7557 de 14 de junio de 1996, y la DGH fue creada por la Ley 3022, de 27 de agosto de 1962.

El artículo 102 del CNPT establece que toda petición o recurso que los administrados planteen debe ser resuelto en el plazo de dos meses; transcurrido el plazo indicado se produce el silencio administrativo negativo que da lugar al acto denegatorio presunto de la petición presentada, contra el cual cabe el recurso de apelación a que hace referencia el artículo 156, cuya resolución corresponde al Tribunal Fiscal Administrativo.

Otro medio para ejercer control de legalidad sobre la actuación de la administración tributaria es la posibilidad de plantear consultas con relación a algún aspecto sobre el cual se quiera que la administración defina cómo se ha de aplicar el Derecho. La administración cuenta con cuarenta y cinco días para evacuar la consulta y lo que resuelva puede ser objeto del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo[52].

El Tribunal Fiscal Administrativo es entonces el órgano que ejerce el control de legalidad de la actuación de la administración tributaria en sede administrativa. Actúa a instancia de parte y resuelve pretensiones concretas de los administrados (artículos 156 y 157 CNPT) que de esta forma ejercen acciones que implican la rendición de cuentas de la administración tributaria sobre la legalidad de su actuación.

En el ámbito del control de legalidad no judicial sobre la gestión administrativa, es competencia del propio Ministerio de Hacienda, como rector del Sistema de Administración Financiera, promover la eficiencia y la eficacia del sistema de recaudación de ingresos que le compete[53]. Una de las funciones del Director General de Tributación es presentar informes periódicos sobre los resultados de su gestión a las autoridades superiores del Ministerio de Hacienda[54].

La administración tributaria, en cumplimiento de lo estipulado por el artículo 61 de la LOCGR, cuenta con una Auditoría Interna, cuya función es evaluar las operaciones contables, financieras, administrativas y de cualquier otra naturaleza. Es un control interno que pondera la eficiencia y eficacia de otros controles internos establecidos por la administración[55].

52 Artículos 119 y 156 del CNPT número 4755 de 29 abril de 1971.
53 Vid. Artículo 28, b) de la LAF.
54 Así lo dispone el artículo 5, g) del Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación, número 27146-H de 21 de mayo de 1998.
55 Articulo 3 del Decreto número 19067-H.

La Auditoría Interna del Ministerio de Hacienda ejerce un control administrativo en relación con la eficiencia y eficacia de la prestación del servicio, por lo que tiene libre acceso a toda la información del Ministerio y debe comunicar sus resultados a las máximas autoridades del Ministerio[56]. También cumple funciones de control de legalidad, según lo establece la LOCRG.

Las denuncias de los administrados son parte del sistema de control interno relativo a la gestión administrativa; sin embargo, no tienen ninguna participación en el procedimiento y la administración tributaria tiene discrecionalidad para archivar las denuncias que considere infundadas[57]. En todo caso, se trata de un mecanismo mediante el cual los administrados ponen en conocimiento de la administración tributaria las anomalías que conozcan para que los órganos internos ejerzan sus competencias[58].

Por último, cabe mencionar que la Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos (LAF) introdujo en el ordenamiento jurídico aspectos de control interno novedosos, que aclaran la obligación del Ministerio de Hacienda de rendir cuentas y las competencias de las entidades fiscalizadoras.

3.3.2 Control externo

El control externo también se presenta como un control de legalidad que puede ser judicial o no judicial. Si se trata de la protección de derechos fundamentales o de la constitucionalidad de las normas, el control de legalidad judicial lo ejerce la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. La jurisdicción constitucional es un medio que sólo puede utilizar quien sea titular de un derecho fundamental, para el caso del recurso de amparo y frente a actos concretos de la administración tributaria, o por quien ostente activamente la condición de legitimado, según lo que establece el artículo 75 de la Ley

56 Artículos 14,15 y 19 del Decreto número 19067-H.
57 El artículo 25 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria dispone lo siguiente: "Denuncias. Las denuncias que presenten las personas físicas o jurídicas, relacionadas con hechos o situaciones que conozcan y puedan tener trascendencia para la gestión de los tributos, serán trasladadas a los órganos competentes. Estos órganos programarán las actuaciones que procedan, si se considera que existen indicios suficientes de veracidad de los hechos imputados y desconocidos para la administración tributaria. Podrán archivarse, sin más trámite, aquellas denuncias que se fundamenten en meros juicios de valor o en las que no se especifiquen y concreten suficientemente los hechos denunciados, de modo que los órganos de la Administración puedan juzgar respecto del fundamento y veracidad de los mismos. No se considerará al denunciante como parte interesada en la actuación administrativa que se inicie a raíz de la denuncia, ni estará legitimado para interponer recursos o reclamaciones en relación con los resultados de la misma."
58 La DGT ha hecho algunos esfuerzos para depurar los criterios interpretativos de la AT. El informe de labores del 2001 indica que dictó más de 25 resoluciones generales y más de 50 directrices interpretativas.

de la Jurisdicción Constitucional, para el caso de la acción de inconstitucionalidad frente a actos normativos de la administración[59]. La Sala Constitucional no ha reconocido la existencia de intereses difusos en el ámbito tributario, aunque sí puede reconocer la existencia de intereses corporativos.

Una parte del control judicial de legalidad corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa que regula un proceso especial en materia tributaria[60]. Se trata de un mecanismo jurídico por medio del cual los administrados pueden impugnar actos relativos a la fijación o liquidación de impuestos, tasas, contribuciones, multas y demás créditos o rentas públicas. La puesta en marcha de este mecanismo implica la rendición de cuentas de la administración tributaria en el ámbito del control de legalidad de sus actos.

En el ámbito del control de la gestión de la administración tributaria, la CGR tiene potestad fiscalizadora respecto al cumplimiento de las funciones de los funcionarios encargados de la determinación, gestión de cobro, percepción, custodia y depósito de las rentas y otros fondos públicos. También fiscaliza el otorgamiento de beneficios patrimoniales gratuitos a sujetos privados, para asegurar que el beneficio otorgado se usa en forma eficiente; para esto cuenta con la garantía de acceso y disposición de información que establece su Ley Orgánica en el numeral 13[61].

Por último, el Poder Ejecutivo, por medio del Ministerio de Hacienda, debe rendir un informe anual a la Asamblea Legislativa sobre el monto de la recaudación efectuada por impuesto sobre la renta. Esto constituye un medio de control orgánico entre los poderes del Estado, en virtud del cual el Ejecutivo rinde cuentas al Legislativo sobre el cumplimiento de sus funciones en la recaudación de un impuesto[62].

---

59 El artículo 75 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional establece lo siguiente: "Para interponer la acción de inconstitucionalidad es necesario que exista un asunto pendiente de resolver ante los tribunales, inclusive de hábeas corpus o de amparo, o en el procedimiento para agotar la vía administrativa, en que se invoque esa inconstitucionalidad como medio razonable de amparar el derecho o interés que se considera lesionado. No será necesario el caso previo pendiente de resolución cuando por la naturaleza del asunto no exista lesión individual y directa, o se trate de la defensa de intereses difusos, o que atañen a la colectividad en su conjunto. Tampoco la necesitaran el Contralor General de la República, el Procurador General de la República, el Fiscal General de la República y el Defensor de los Habitantes. En los casos de los dos párrafos anteriores, interpuesta la acción se seguirán los trámites señalados en los artículos siguientes, en lo que fueren compatibles."

60 Artículos 82 y siguientes de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa número 3667.

61 Artículos 13 y 25 de la LOCGR.

62 Inciso f del artículo 21 de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria número 8114.

3.4 Cambios recientes en el marco legal de la administración tributaria: implicaciones para la rendición de cuentas

Durante la década de los noventa, se promulgaron algunos instrumentos jurídicos para modificar la estructura tributaria y la administración de la recaudación de impuestos. En el Cuadro 3 se resumen los principales cambios que estos instrumentos provocaron en la obligación del Estado de rendir cuentas sobre los objetivos, el proceso y los resultados de la recaudación tributaria (Cuadro 3).

Cuadro 3
Análisis de los instrumentos jurídicos seleccionados

Instrumento	Implicaciones para la rendición de cuentas
Ley de Ajuste Tributario (1994) Artículos 6 y 7	**Art.6:** crea un impuesto sobre el traspaso de parcelas reforestadas al amparo de incentivos fiscales, establece el destino específico del mismo y asigna al Ministerio de Hacienda (MH) la recaudación y el traslado a la Dirección General Forestal. **Art.7:** establece el impuesto único de salida del país y su destino específico.
Ley de Justicia Tributaria (1994) Artículo 23	**Art.23:** reforma el Art. 8 de la Ley General del Impuesto Sobre las Ventas y establece la obligación de los contribuyentes y los declarantes de extender facturas o documentos equivalentes autorizados por la administración tributaria, en las ventas de mercancías o por los servicios prestados.
Ley de Simplificación Tributaria (2001) Artículos 4, 5, 6, 12, 19, 21 y 27 Reforma artículos 98 y 98 bis	**Art.4:** atribuye a la DGT la administración y fiscalización del impuesto único sobre el combustible (Art.1). **Art.5:** establece el destino específico de ese impuesto. **Art.6:** establece mecanismos para fiscalizar la inversión del porcentaje correspondiente a CONAVI. **Art.12:** atribuye a la DGT la administración y fiscalización del impuesto único sobre bebidas no alcohólicas (Art.9). **Art.19:** modifica el Art.23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que establece las obligaciones de los agentes de retención y percepción. **Art.21:** adiciona el Art.64bis a la Ley de Impuesto sobre la Renta, donde establece la obligación del MH de informar a la Asamblea Legislativa sobre la recaudación del impuesto. **Art.27:** modifica el Art.43 del Código Tributario y establece la obligación de devolver lo indebidamente pagado. Reforma los Arts. 98 y 98 bis, estableciendo la responsabilidad penal del funcionario que facilite el incumplimiento de las obligaciones tributarias.
Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos (2001)	**Art.3:** fines de la Ley: a) obtención y aplicación de recursos públicos según principios de economía, eficiencia y eficacia; b) sistemas de información confiables sobre el comportamiento financiero del sector público; c) marco de responsabilidades.

continuación

Instrumento	Implicaciones para la rendición de cuentas
Artículos 3, 17, 18, 24, 28, 32, 51, 52, 55, 56, 57, 90,108,112, 113 y 114	**Art.17:** establece sistemas de controles internos y externos. **Art.18**: atribuye el control interno a la máxima autoridad y el externo a la CGR. **Art.24:** fiscalización de la Autoridad Presupuestaria respecto al cumplimiento de directrices. **Art.28:** promoción de la eficacia y eficiencia de la recaudación de impuestos, como competencia del Ministro de Hacienda. **Art.32:** obligación de informar respecto al presupuesto nacional y controlar y evaluar la ejecución de los planes y presupuestos como competencias de la DGPN. **Art.51:** informe de la DGPN sobre resultados de programas a los Ministros de Hacienda y Planificación. **Art.52:** deber del Ministro de Hacienda de informar a la CGR. **Arts.55 y 56:** Obligación de las entidades y órganos públicos de rendir cuentas e informar sobre gestión y resultados a la CGR y a los Ministerios de Hacienda y Planificación. **Art.57:** obligación de entidades y órganos públicos de dar información para efectos de evaluación al Ministerio de Hacienda. **Art.90:** subsistema de Contabilidad Pública para sistematizar la información sobre gestión financiera y presupuestaria. **Arts. 108, 112, 113 y 114:** régimen de responsabilidad administrativa y civil por el desempeño de funciones y tipos de sanciones. Papel de la CGR.
Sentencia de la Sala Constitucional N° 4528-99 de 15 de julio de 1999 (ver también Sentencia N° 7598/94)	Establece dos criterios jurisprudenciales: a) En materia de manejo de fondos públicos si por la naturaleza del asunto no es posible la existencia de una lesión individual y directa, hay acción directa; b) al dictar los presupuestos, el legislador está vinculado a las leyes que crean tributos con destinos específicos.
Ley General de Control Interno (2002) Artículos 3, 4, 12, 19, 20, 23, 32, 33, 39, 41, y 45	**Arts. 3 y 4:** la CGR dictará la normativa técnica de control interno, de acatamiento obligatorio para sujetos públicos y privados y su desobediencia será causal de responsabilidad administrativa. **Arts. 12-19:** deberes del jerarca y los titulares subordinados en materia de control interno y valoración del riesgo institucional. **Arts. 20-23, 32, 33:** establecen la obligación de contar con auditoría interna y describe la organización, deberes y potestades de los auditores. **Arts. 39-41:** causales de responsabilidad administrativa y sanciones. **Art.45:** reforma el Art. 26 de la Ley N° 7428: l a CGR fiscalizará que la Auditoría Interna cumpla con sus funciones.

Una vez descrito el marco legal que norma la rendición de cuentas sobre los ingresos tributarios, corresponde analizar el funcionamiento y las prácticas actuales de la administración tributaria, para poder valorar si lo previsto por el marco legal se cumple y en qué grado, así como para medir qué tan cerca se encuentra la situación actual de las aspiraciones propuestas para un sistema de rendición de cuentas en materia tributaria.

4. LA PRÁCTICA ACTUAL DE RENDICIÓN DE CUENTAS SOBRE INGRESOS TRIBUTARIOS

En los últimos diez años, la administración tributaria del país puso en marcha dos programas de modernización, uno para el SNA (1991-1997) y otro para la DGT (1996-1998). Ambos programas se han caracterizado por profundas y recurrentes reformas en las estructuras orgánicas, modificaciones en el marco legal que define las competencias y obligaciones de la administración, un acercamiento a las tecnologías informáticas, una mayor preocupación por el nivel profesional de los funcionarios, la simplificación de trámites y procedimientos y la búsqueda de mejores sistemas de control.

Aunque la meta de una estructura tributaria sencilla, de fácil administración, de bases amplias, con una adecuada capacidad de recaudación y acorde con los principios de financiación, eficiencia, equidad, factibilidad y honestidad[63] está todavía lejos, las características de la administración tributaria del 2002 son diferentes y superiores a las de comienzos de los noventa.

Ha habido avances importantes tanto en la automatización de procesos y en el desarrollo de sistemas informáticos, como en el marco regulativo y sancionador, un lento proceso de simplificación de la estructura tributaria y un esfuerzo por mejorar el perfil profesional de los funcionarios; el resultado de estos cambios es una administración tributaria con más capacidad para enfrentar los retos actuales de incrementar la recaudación fiscal y reducir la evasión en un marco de rendición de cuentas.

El tema de la rendición de cuentas se incorpora a la discusión tributaria en los últimos años (probablemente a partir de 1999-2000), pero aparece como una de las inquietudes del diagnóstico desde el inicio de los programas de modernización y como un componente de las áreas de trabajo de estos programas.

En el año 2002, aún persisten retos importantes en los programas de reforma en tributación y aduanas, los que se analizan a lo largo de todos los capítulos de este documento. En la siguiente sección, se describe la situación actual de los temas relevantes para la rendición de cuentas. Las secciones 4.2 y 4.3 sintetizan las condiciones y las capacidades institucionales para el desarrollo de los mecanismos de

---

63 Diferentes autores han propuesto principios o aspiraciones para un sistema tributario moderno (Cornick, 1998: 36-43). En su Informe FOE-IP-003/2001, la CGR reseña los cinco aspectos enumerados, que resumen diversas propuestas y están planteados en términos funcionales.

rendición de cuentas. Las tres secciones siguientes describen los procedimientos, los mecanismos y las prácticas institucionales relacionados con el tema de rendición de cuentas; por último, se presenta un balance de las tendencias en los componentes de la rendición de cuentas y una reseña de las iniciativas más recientes implementadas por el Ministerio de Hacienda para reforzar algunos puntos débiles en estas áreas.

4.1 Estructura orgánica, objetivos y funciones de la administración tributaria[64]

La administración tributaria costarricense la conforman tres subdirecciones generales, dos órganos de máxima desconcentración administrativa y la Policía de Control Fiscal, todos supeditados al Viceministro de Ingresos. La estructura actual del Ministerio de Hacienda, donde los directores de Tributación y de Aduanas tienen escasa autonomía, ha sido señalada repetidamente como una debilidad para la rendición de cuentas. La relación de dependencia, sin embargo, no resulta en una pérdida de independencia para los tribunales, que resuelven en la última instancia administrativa.

Recuadro 2
El CIAT recomienda la autonomía de las administraciones tributarias

Por lo regular, las administraciones tributarias y aduaneras pertenecen al Poder Ejecutivo y dependen de los ministerios de Hacienda o de Finanzas Públicas. Sin embargo, en los últimos años, ha habido una tendencia hacia una mayor autonomía con respecto al ministerio rector, lo que ha implicado:

1. *Cambios en la figura jurídica. Evolución de departamentos en ministerios a agencias*. Ejemplos: la Agencia Española de administración tributaria, creada en 1992, la Agencia Canadiense de Aduanas y Tributación, que en 1999 pasó de ser un departamento a ser una institución con mayor autonomía[65], y la Australian Taxation Office, que en 1999 experimentó el mayor cambio de su historia[66].

64 Los aspectos de gestión no se describen con detalle, porque se discuten en otro capítulo. Solo se describen procesos administrativos cuando se trata de ilustrar algún punto importante para la rendición de cuentas.
65 En la página web de la agencia canadiense se explican los cambios realizados y las razones que los motivaron. Véase también el documento The Canada Customs and Revenue Agency — an evolution.
66 Véase el documento A New Tax Office for a New Tax System.

continuación

2. *Mayor independencia funcional, operativa, financiera y de gestión*. Además de las Agencias de España y Australia, es el caso del Inland Revenue de Inglaterra y el Internal Revenue System de Estados Unidos. Todas estas agencias tienen sus propios planes de desarrollo institucional, sus políticas de contratación de personal, etc.
3. *Ampliación de las formas de financiamiento*. Ya sea vía presupuesto del Estado, patrimonio propio, porcentaje de la recaudación, ingresos por otras actividades.

Fuente: Vargas, 2002.

En el Cuadro 4 se presenta un resumen de los objetivos administrativos de las distintas dependencias del Área de Ingresos del Ministerio de Hacienda y se identifican los que se relacionan específicamente con la rendición de cuentas.

Cuadro 4
Area de Ingresos del Ministerio de Hacienda: objetivos y rendición de cuentas

Área o servicio	Principales objetivos	Objetivos relacionados con la rendición de
Dirección General de Tributación	· Recaudar y fiscalizar los tributos internos · Facilitar la declaración de los contribuyentes · Velar por la correcta aplicación de las normas tributarias · Dictar normas sobre estructura y funcionamiento interno	· Planes operativos y sistema de control de gestión · Difundir normas y procedimientos tributarios · Contestar consultas de otras instituciones públicas, otras dependencias y contribuyentes · Presentar informes periódicos de labores · Planes de fiscalización de contribuyentes
Dirección General de Aduanas	· Recaudar y fiscalizar los tributos · Facilitar el comercio internacional · Controlar el tráfico internacional de mercancías · Velar por la correcta aplicación de la legislación aduanera · Dictar normas sobre trámites y procedimientos aduaneros · Coordinar con las entidades públicas y privadas que ejercen la gestión aduanera	· Planes operativos y sistema de control de gestión · Planes de fiscalización de contribuyentes · Difundir normas y procedimientos · Recabar y difundir información estadística · Contestar consultas de contribuyentes e instituciones públicas · Ejercer control aduanero (inmediato, a posteriori y permanente)
Dirección General de Hacienda	· Asesorar en política fiscal al despacho del Ministro y al Ejecutivo · Estudiar las fuentes de ingresos fiscales y proponer cambios para mejorar la recaudación · Promover la adopción de una política fiscal sostenible · Estudiar la aplicación de las leyes · Administrar regímenes de exención · Aprobar la condonación de deudas de contribuyentes morosos	· Difusión nacional de la política tributaria · Asesorar a la Asamblea Legislativa en política tributaria

Área o servicio	Principales objetivos	Objetivos relacionados con la rendición de
Tribunal Fiscal Administrativo	· Resolver los casos que se le remitan en última instancia	· Informe semestral de labores al Viceministro · Publicación de la jurisprudencia dictada
Tribunal Aduanero Nacional	· Garantizar la satisfacción procesal y la resolución definitiva de los asuntos sometidos a su consideración	· Informe de labores al Viceministro
	· Garantizar la correcta aplicación e interpretación de la normativa aduanera, respetando los derechos de las partes	· Publicación de la jurisprudencia dictada
	· Crear jurisprudencia sólida	
	· Agotar la vía administrativa en actos dictados en sede aduanera	
Policía de Control Fiscal	· Auxiliar al Ministro en la protección de los intereses tributarios, fiscales y hacendarios del Estado	· Apoyo a los programas de fiscalización de las direcciones generales
	· Establecer los criterios técnicos y estratégicos para instrumentar los planes y programas de trabajo para la sostenibilidad del control fiscal	· Seguimiento de los casos remitidos a las aduanas y fiscalías
	· Prevención e investigación de los posibles delitos aduaneros, fiscales y hacendarios, en auxilio de las instancias judiciales correspondientes	· Enlace entre el Ministerio de Hacienda y organismos en otros países para el intercambio de información
	· Apoyo a las Direcciones Generales en sus planes de control y fiscalización	

Fuente: www.hacienda.go.cr/ingresos/index.html, documentos del Ministerio de Hacienda y entrevistas a los Directores de Áreas.

Además de la estructura orgánica descrita, que depende del Viceministro de Ingresos, hay un conjunto de instituciones públicas y organizaciones privadas que tienen competencias o intereses relacionados con la administración o fiscalización de ingresos tributarios. Sus competencias se estudian en la siguiente sección.

4.2 Actores y relaciones institucionales: definición de competencias

Las instituciones relacionadas con la administración o fiscalización de ingresos tributarios se pueden clasificar en tres categorías. En primer término, las que tienen un papel protagónico en cuanto a garantizar la existencia de rendición de cuentas sobre los ingresos públicos: la Asamblea Legislativa, la CGR, la DGPN, el MIDEPLAN y la Auditoría Interna del Ministerio de Hacienda. Estas son organizaciones "garantes" y participan en la rendición de cuentas horizontal. En segundo término están las instituciones "vigilantes", es decir, las que piden cuentas y están atentas a las respuestas de la Administración para verificar que sean oportunas, veraces, comprensibles y completas: la Defensoría de los Habitantes, los medios de comunicación y las organizaciones empresariales y sindicales. Desde luego que las instituciones ejercen el control en forma diferente al resto de las organizaciones y enfrentan distintas consecuencias.

Por último, están las instituciones "asesoras", es decir, que sólo participan cuando se les consulta: la Procuraduría General de la República, la Sala Constitucional, el Banco Central, la Tesorería y la Contabilidad Nacional. Ellas comparten funciones tanto del mecanismo de rendición de cuentas horizontal como vertical.

Los auxiliares de la función pública, por su doble papel de usuarios y prestadores de servicios, tienen una función que comparte competencias entre las instituciones garantes y las vigilantes.

Cuadro 5
Instituciones relacionadas con la administración tributaria

Institución	Relación con la administración tributaria
Sector público	
Asamblea Legislativa	· Aprobación de la legislación sobre impuestos y sobre operación de la administración · Aprobación de los presupuestos públicos · Comisión permanente especial para el control del ingreso y el gasto público, que debe fiscalizar la Hacienda Pública · Demanda de informes anuales de cumplimiento · Investigación de temas tributarios en las Comisiones
Contraloría General de la República	· Certificación de la efectividad fiscal de los ingresos · Fiscalización operativa y contable de la ejecución y liquidación del presupuesto nacional · Demanda de informes anuales de cumplimiento · Presentación de Informe Anual a la Asamblea Legislativa
Procuradoría General de la República	· Asesoría jurídica · Emitir informes, dictámenes y pronunciamientos sobre cuestiones jurídicas que le consulte la AT
Dirección General de Presupuesto Nacional (MH)	· Diseño y control del presupuesto nacional · Demanda de informes anuales de cumplimiento
Tesorería Nacional (MH)	· Custodia y depósito
Contabilidad Nacional (MH)	· Registro
Auditoría Interna (MH)	· Fiscalización operativa y contable · Seguimiento de resoluciones de CGR, PGR, Asamblea Legislativa, Sala Constitucional
Banco Central de Costa Rica	· Custodia y depósito
Sala Constitucional	· Protección de derechos fundamentales (petición) · Control de constitucionalidad de las normas
Defensoría de los Habitantes	· Velar por la legalidad y moralidad de la función pública
MIDEPLAN SINE Informe Logros	· Evaluación y seguimiento de las metas de operación · Evaluación del cumplimiento del Plan Nacional de Desarrollo

Institución	Relación con la administración tributaria
Sector privado	
Organizaciones empresariales	· Participación en la discusión de proyectos de ley que modifican la carga y la estructura tributaria · Denuncias de irregularidades en la gestión tributaria
Auxiliares de la función pública	· Participación en la discusión de proyectos relacionados con materia tributaria · Denuncias de irregularidades en la gestión tributaria · Estudios de diagnóstico de la situación de la AT
Organizaciones sindicales	· Participación en la discusión de proyectos de ley que modifican la carga y la estructura tributaria · Denuncias de irregularidades en la gestión
Medios de comunicación	· Difusión de información sobre resultados de la política · Periodismo investigativo para identificar irregularidades o actos de corrupción

Fuente: CGR, 2001e y entrevistas.

Con la entrada en vigencia de la LAF, se amplían las competencias de la CGR, que debe enviar a la Asamblea Legislativa los informes del Ministerio de Hacienda y MIDEPLAN sobre los resultados físicos de los programas y el cumplimiento de las acciones estratégicas con dictamen, y de la DGPN, que debe evaluar los resultados de la gestión institucional.

Gran parte de las competencias de las instituciones relacionadas con la administración de tributos tiene que ver con sus funciones de control interno y externo, las que se diferencian según sean ejecutadas por instancias de la misma AT o por otras organizaciones públicas o privadas.

4.3 El control interno y externo: renovación de los instrumentos de control y fiscalización

No se concibe un proceso de rendición de cuentas que no disponga de mecanismos de control interno. En su concepción más amplia, “el control interno lo constituyen los planes, métodos y procedimientos necesarios para satisfacer la misión, las metas y los objetivos institucionales, de manera que se promueva la administración basada en resultados” (CGR, 2001f: 4). Pero tal como lo plantea el Proyecto presentado por la Contraloría a la Asamblea Legislativa, es también útil como “primera línea de defensa”, pues sirve para proteger los activos públicos y para prevenir y detectar errores y fraudes (Proyecto de Ley de Control Interno, febrero del 2001 ahora Ley General de Control Interno). Por lo tanto, es imperativo que el Estado modernice las herramientas de control y propicie una cultura de control, de responsabilidad por la gestión y de rendición de cuentas (CGR, 2001f: 4).

En el Proyecto mencionado, la Contraloría propone tres mecanismos para mejorar el control de la hacienda pública:

- Sistemas de valoración del riesgo que permitan conocer el grado de cumplimiento de los objetivos de control interno y la eficiencia del desempeño para la consecución de los objetivos institucionales.
- Autoevaluaciones para perfeccionar el sistema de control interno.
- Fortalecimiento de las Auditorías Internas.

El control interno es de estricta responsabilidad administrativa, como lo disponen los artículos 18 de la LAF y 60 de la LOCGR (disposición recogida en la Ley General de Control Interno, de reciente promulgación); este último deposita la responsabilidad de establecer, mantener y perfeccionar los sistemas de control interno en los jerarcas y en sus titulares subordinados, los que eventualmente podrían ser sujetos de demanda.

Otras instancias consideran que el concepto integrador no es el de control interno sino el de control de la hacienda pública (control interno y externo), que requiere un sistema nacional de fiscalización que incluya temas de control interinstitucional y de rendición de cuentas. En el XV Congreso de Auditores Internos se destacó la necesidad de orientar la fiscalización hacia temas de gran impacto para las finanzas públicas y de interés de la ciudadanía, promoviendo la eficiencia en los servicios y la adecuada rendición de cuentas (Calderón, 2000). Es decir, enmarcar el sistema de rendición de cuentas en una estrategia de fiscalización de la hacienda pública.

El control interno también comprende los procedimientos implantados por la Administración para satisfacer los requerimientos de los particulares cuando plantean sus pretensiones ante aquella.

En los párrafos siguientes se describe la situación actual del proceso de fiscalización en las cuatro instancias que ejercen control administrativo y de legalidad, a saber: la Dirección General de Auditoría Interna (DGAI) del Ministerio de Hacienda, los Tribunales Administrativos, las áreas de control gerencial y fiscalización de las direcciones generales y la CGR.

4.3.1 El papel de la Auditoría Interna

En su informe de labores correspondiente al año 2001, la DGAI señala una serie de factores que limitaron el ejercicio de su función y le impiden emitir criterio sobre la fortaleza de los sistemas de control institucional y su capacidad de garantizar una seguridad razonable sobre el cumplimiento de los objetivos del Ministerio.

La DGAI inició sus labores en 1989. Para 1996 contaba con 30 plazas, pero sólo logró cubrir 22, porque las demás no salieron a concurso o fueron objetadas por el Servicio Civil. En 1996, una directriz del despacho del Viceministro de Ingresos eliminó las plazas vacantes. Actualmente, sólo cuenta con 12 funcionarios, cuatro de ellos con nombramiento interino. Todos los puestos vacantes son de personal profesional y la Dirección no cuenta con un solo profesional en informática.

Además del problema de recursos humanos, la infraestructura física y tecnológica de la DGAI no está de acuerdo con las competencias que la LOCGR le asigna (ahora recogidas en la Ley General de Control Interno). Hay un grave problema de acceso a la información; la DGAI no está conectada a la red de computadoras del Ministerio y, por lo tanto, no tiene acceso a información automatizada. Más que un problema tecnológico, esto evidencia un problema de cultura institucional: *La DGAI tuvo que consultarle a la Contraloría sobre sus competencias para acceder a la información tributaria que mantiene la DGT*.[67]

Aunque la Dirección está estructurada en dos áreas de auditorías, la tributaria y la de administración financiera, por los problemas de recursos señalados, sólo funciona la auditoría al Area de Ingresos.

Todos los años se elabora un plan de trabajo; en el 2002, se elaboró también un plan estratégico. En los últimos tres años, el plan de trabajo adjuntaba la lista de auditorías que deberían hacerse, pero que no se hacen por las limitaciones de recursos; en estos años, sólo se realizó una auditoría en Tributación. Los funcionarios ocuparon su tiempo en el seguimiento de resoluciones de la CGR, la Defensoría de los Habitantes y la Asamblea Legislativa. Durante el año 2001, la DGAI emitió 15 informes, siete de los cuales se relacionaban con el funcionamiento de la administración tributaria.

La debilidad de la auditoría interna lesiona la práctica de rendición de cuentas y esto es especialmente preocupante en un Ministerio que no cuenta con un plan estratégico de desarrollo institucional. En el Plan Estratégico de la DGAI para el 2002 se señala: *Una vez más hacemos la advertencia al Ministro de Hacienda y hacemos un vehemente llamado a la CGR, órgano rector del Sistema de Control y fiscalización superior, sobre el inminente riesgo que esta situación representa para la salvaguarda de los recursos y bienes públicos, dada la trascendencia de la gestión institucional* (Ministerio de Hacienda, 2002d: 3).

67 R. Calderón, comunicación personal

4.3.2 *Las divisiones de control gerencial y fiscalización*

La AT cuenta con dos departamentos cuyas funciones son claves para los procesos de control interno y externo: las divisiones encargadas de control gerencial y de fiscalización.

Dentro del marco de la modernización institucional, todas las direcciones de la AT crearon unidades especializadas en planeamiento estratégico y control de gestión, orientadas hacia la generación de metodologías para el control gerencial y el desarrollo de sistemas de indicadores. Como son muy recientes, es difícil evaluar su papel en el proceso de rendición de cuentas, pero sí es posible afirmar que un buen desarrollo de sus competencias favorecerá los procesos de control interno y rendición de cuentas.

Las divisiones encargadas de control gerencial deben elaborar los planes anuales y plurianuales y darles seguimiento, definir el sistema y los instrumentos de control de gestión y captar los datos necesarios para aplicarlos, rendir informes periódicos sobre los resultados obtenidos y evaluar la estructura y el uso de los sistemas informáticos. En la DGT, esta unidad se denomina Gerencia de Planeación y Control de Gestión y pertenece a la Subdirección General; su equivalente en la DGA es la División de Asesoría de Control Gerencial, que pertenece al nivel directivo.

En el caso de Tributación, hay que mencionar la iniciativa de preparar un informe de labores del año 2001, el que se publicó en Internet. El informe incorpora indicadores de gestión y valora el cumplimiento de metas del plan estratégico del 2001; este no se había difundido, pero la Dirección puso el plan estratégico del 2002 a disposición del público en la página web.

En el caso de la DGA, es importante destacar que los objetivos y acciones estratégicas para el año se encuentran disponibles en la página web, donde se listan los productos esperados y las metas contra las que se debe valorar su gestión. Sin embargo no está disponible el informe de labores.

La capacidad de la administración para fiscalizar a los contribuyentes puede considerarse como un termómetro del desempeño de los procesos de control interno. Para desarrollar actuaciones de fiscalización se deben definir los criterios para seleccionar los sujetos pasivos para fiscalizar, hay que desarrollar un plan estratégico de fiscalización, ejecutar las auditorías, realizar los informes respectivos, identificar las sanciones o correcciones que correspondan y proceder a recaudar lo adeudado. Sólo en el marco de un sistema de control

interno que incluya información suficiente, oportuna y veraz sobre los contribuyentes, es posible realizar con éxito este ejercicio.

La información disponible sobre las prácticas actuales de fiscalización permite afirmar que la administración apenas comienza a utilizar las herramientas tecnológicas disponibles para la identificación de infractores y que arrastra una serie de debilidades en la información disponible, por ejemplo, los problemas de vacíos e inconsistencias en el RUC. La forma en que se definen los criterios para la selección de sujetos a fiscalizar y una clara y amplia difusión de los mismos, son imprescindibles para posibilitar la rendición de cuentas sobre la gestión de la fiscalización. Aunque estas debilidades son comunes a las direcciones de Aduana y Tributación, podrían tener más importancia en las aduanas por el volumen de los recursos recaudados.

4.3.3 El papel de los tribunales administrativos en el control de la legalidad

La función principal de los tribunales administrativos es ejercer el control de legalidad sobre las actuaciones de la AT y, en ese sentido, constituyen la última vía administrativa para proteger los derechos de los contribuyentes. El Tribunal Fiscal, creado en 1971, atiende en promedio unos mil casos anuales, que implican montos muy altos, pero cuenta con sólo 15 funcionarios[68]. El Tribunal Aduanero Nacional (TAN), creado en 1998, cuenta con siete personas para atender alrededor de 160 casos por año.

Si se compara el total anual de casos tramitados por estos tribunales con el volumen de transacciones realizadas, la relación es muy baja. Por ejemplo, en el año 2001, el TAN dictó 162 sentencias y otras resoluciones, cifra muy superior a la del 2000 (78), pero similar a la de 1999 (179) (Rodríguez, 2002). Sin embargo, sólo durante el año 2000, se registraron 265.578 declaraciones de importación en las aduanas del país (Calvo, 2002). El Tribunal Fiscal Administrativo emitió 436 resoluciones en 1999, 567 en el 2000 y 437 en el 2001 (Ministerio de Hacienda, 2000a, 2001a, 2002a). Aunque los tribunales no cuentan con información precisa sobre el total de denuncias presentadas por los administrados en materia de impuestos internos o de aranceles, se supone que es bastante superior al número de casos que ellos reciben.

68 L. Rodríguez, comunicación personal

Además del bajo número de casos, otra inquietud señalada por varios entrevistados es la lentitud de los procesos de resolución y el alto número de casos anulados por vicios de procedimiento. En este sentido, no se detecta un problema fundamental de desprotección de derechos de los contribuyentes, pero sí una debilidad en la aplicación de la legislación vigente, sobre todo en relación con los plazos. Dentro de este proceso, normalmente es la AT la que resulta perjudicada por el atraso en el cobro de las deudas tributarias.

También es importante mencionar que, a pesar de que con la reforma a la Ley 7900 se instituyó el delito fiscal, a inicios del 2002 no había ninguna persona procesada con sentencia en firme por delito tributario.

Cuando la resolución de los tribunales administrativos no satisface al contribuyente, este tiene la posibilidad de elevar el proceso al Juzgado Contencioso Administrativo o interponer un recurso de inconstitucionalidad o de amparo ante la Sala Constitucional. En diciembre del 2001, en el TAN se sabía de 22 casos que pasaron a la instancia contencioso-administrativa, de 11 recursos de amparo y de una acción de inconstitucionalidad. Aunque no hay una responsabilidad expresa, el Tribunal acostumbra dar seguimiento al avance de los casos en los juzgados.

Si el número de casos que conocen los tribunales administrativos es relativamente bajo, son muchos menos los casos que se elevan a otras instancias. Por ejemplo, en el Tribunal Contencioso Administrativo, entre 1996 y el 2000, ingresaron en promedio 60 casos anuales; se dictó sentencia para una cuarta parte de ellos y el tiempo de resolución varió entre dos y tres años.

En la Sala Constitucional, desde su creación hasta marzo del 2002, se han analizado 1.716 recursos de amparo en materia tributaria. Esta cifra indica que los contribuyentes han encontrado en ella una mejor vía para la defensa de sus derechos. Sin embargo, por el elevado número de casos que se tramitan en la Sala, el tiempo promedio de resolución también es alto; en materia tributaria se estima en unos dos años.

4.3.4 El control externo ejercido por la CGR: auditorías y estudios especiales

La Ley Orgánica 7428 le confiere a la CGR las facultades legales para fiscalizar los ingresos públicos y determinar si los responsables de la recaudación cumplen a cabalidad con sus funciones. El ejercicio de

fiscalización lo realiza básicamente mediante auditorías a diferentes dependencias de la administración tributaria e investigaciones sobre la aplicación de las leyes de impuestos particulares (renta, ventas, consumo). En algunos casos, también hay señalamientos que provienen de relaciones de hechos. Los estudios especiales completos se dedican a verificar la legalidad de las actuaciones y las competencias asignadas. Las auditorías combinan la verificación de la legalidad en el ejercicio de las funciones con información sobre deficiencias en la gestión, por ejemplo, de los sistemas informáticos, más relacionadas con el ámbito de control administrativo.

En el marco del proceso de modernización institucional se creó una oficina especializada en la fiscalización de ingresos públicos. Una vez que entró en operación, en el año 2000, el volumen de fiscalizaciones creció rápidamente. Entre 1994 y 1999, la Contraloría había realizado 13 estudios, cifra idéntica al número realizado solo en el año 2001.

En cuanto a las dependencias auditadas, hay un claro énfasis en los servicios de las Aduanas; en cuanto a temas, se destaca la preocupación por el uso de los sistemas informáticos.

Todos los estudios concluyen con una sección de disposiciones de acatamiento obligatorio para el Ministro de Hacienda, el Director General del área auditada y la Auditoría Interna, que debe verificar el cumplimiento de las disposiciones.

Sin duda la Contraloría es la única institución con tradición en el ejercicio de fiscalización que realmente participa en el proceso de rendición de cuentas sobre los objetivos institucionales y las acciones implementadas para alcanzarlos (Recuadro 4).

Recuadro 3
Propuesta de fiscalización de los ingresos públicos de la OLACEFS[69]

Las entidades de fiscalización superior que participaron en el congreso de la OLACEFS de 1999 formularon un modelo para la fiscalización de los ingresos públicos que considera los siguientes aspectos:

- Evaluación de la efectividad de los tratamientos favorables.
- Evaluación de la metodología utilizada para comprobar el cumplimiento de las obligaciones a cargo de los contribuyentes.
- Revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de las empresas que proveen de bienes y servicios al sector público.
- Revisión de los sistemas de registros contable y presupuestal y de control interno.
- Verificación de los términos de contratación de la deuda pública.

Fuente: CGR, 2001e: 73

Recuadro 4
El papel de la CGR en la fiscalización de los ingresos públicos

A continuación se presenta un listado de los objetivos que, de acuerdo con el Área de Fiscalización de Ingresos, debería alcanzar la administración tributaria mediante sus actividades de fiscalización:

- Garantizar que los procesos administrativos se realicen con eficacia, economía, eficiencia y honestidad.
- Mejorar la información disponible, para una mejor transparencia y rendición de cuentas.
- Reducir los niveles de incumplimiento en tiempo y monto.
- Disminuir los costos administrativos y económicos de la tributación.
- Mejorar el diseño y la operación del sistema tributario.
- Aumentar la justicia horizontal y vertical de la tributación.
- Mejorar la programación y la proyección de las recaudaciones.
- Incrementar la racionalidad económica y administrativa de los precios cobrados por las empresas públicas.
- Mejorar la racionalidad económica y financiera del endeudamiento y otras formas de ingreso.

69 Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores.

continuación

La AFI propone los siguientes objetivos programáticos para implementar la nueva forma de fiscalización:

- Verificar en la gestión pública el cumplimiento de los principios de legalidad, eficacia, eficiencia y economía.
- Revisar los procesos de gestión y los sistemas de registro contable y presupuestal y de control interno, con el fin de comprobar que tanto los ingresos, ordinarios como los extraordinarios se registran según los procedimientos establecidos.
- Verificar el uso efectivo del presupuesto como mecanismo de control global sobre la captación de ingresos.
- Verificar que los sistemas de contabilidad pública garantizan la medición de cada una de las fases del proceso de recaudación, las vinculan con la ejecución presupuestal y permiten la máxima desagregación de los datos.
- Evaluar la efectividad de los tratamientos favorables de tributación.
- Evaluar la metodología aplicada por las dependencias encargadas de la administración de los recursos públicos para comprobar el cumplimiento de las obligaciones a cargo de los contribuyentes.
- Verificar que la deuda pública se haya contratado en los términos más favorables para el país, conforme a la calificación de riesgo asignada por los agentes financieros internacionales.
- Evaluar los costos y/o pérdidas relacionados con la evasión tributaria.
- Evaluar la falta de disposición a pagar tributos en forma voluntaria contra los costos del cumplimiento tributario.
- Evaluar los efectos de legislaciones tributarias complejas y cambiantes y los procedimientos administrativos sobre cumplimiento tributario.

Fuente: CGR, 2001e.

4.4 Mecanismos, procedimientos e indicadores

En esta sección se analizan los principales instrumentos de que dispone la administración tributaria para rendir cuentas y los mecanismos con los que cuentan los administrados y las instituciones relacionadas con la AT para ejercer el derecho de petición.

4.4.1 Informes sobre consultas y resultados en el área de ingresos

La administración tributaria utiliza dos formas para responder las consultas de los contribuyentes, de otras oficinas de la administración pública o de los Poderes del Estado sobre algún aspecto específico o sobre el desempeño de su gestión: los oficios de las direcciones generales y los informes de labores.

Hay por lo menos dos tipos de consultas, uno relacionado con aspectos de servicio al cliente y otro, con la interpretación de las normas o directrices aplicadas en el cobro de deudas tributarias. Durante la realización de este estudio no fue posible consultar ninguna estadística sobre el volumen de consultas que recibe la AT. De hecho, aunque uno de los objetivos de los planes operativos anuales es atender en el menor plazo posible las dudas planteadas por los usuarios, no es posible establecer ni el número de consultas ni el tiempo de respuesta. Las consultas cotidianas de los contribuyentes no se registran, y de las que se refieren a los trámites o procedimientos para el cálculo de impuestos, sólo se conocen las denuncias o los casos elevados a los tribunales administrativos, que son muy pocos en relación con el volumen de las transacciones.

El uso de internet para la prestación de varios servicios ha mejorado el nivel y la calidad de la información que reciben los contribuyentes; sin embargo, como su cobertura territorial es limitada, es necesario utilizar también instrumentos convencionales de difusión de información y evacuación de consultas.

Desde hace varios años, el Ministerio de Hacienda inició el desarrollo de un sitio de internet en el cual el nivel de uso de los usuarios y la capacidad de informar y prestar servicios en línea varía según la dependencia. Una revisión del uso de internet en las AT de varios países indica que, si bien las páginas de Costa Rica son un esfuerzo importante, aún hay mucho por hacer. En ese sentido, puede ser útil revisar lo hecho por países como España, Inglaterra y Australia.

De lo que hay disponible en línea actualmente, se puede considerar relevante para el proceso de rendición de cuentas la información sobre misión, objetivos y estructura orgánica de las direcciones generales y otras dependencias, la información sobre leyes, reglamentos y directrices y el acceso a cuentas de correo electrónico para evacuar consultas. El acceso a los planes estratégicos y las metas de operación es muy reciente y la información estadística sobre el resultado de la recaudación es aún escasa. Si bien en este momento el contenido de las páginas web no puede considerarse como una herramienta para rendir cuentas, mientras más se avance hacia un

uso intensivo de este instrumento, habrá más posibilidades de introducir esos elementos.

Otra forma del componente de respuesta del proceso de rendición de cuentas son los reportes de gestión o informes periódicos de labores. En este punto, lo primero que hay que aclarar es que actualmente no existe una práctica de preparación y presentación de informes escritos con periodicidad definida, ni de las divisiones y subdirecciones a las direcciones generales de Tributación, Aduanas y Hacienda, ni de estas al despacho del Viceministro de Ingresos. Las debilidades en el registro automatizado de información sobre las actividades de la AT son un obstáculo para la preparación de estos informes.

Una revisión de los informes hechos por el Ministro de Hacienda a la Asamblea Legislativa a partir del 1990 indica que, entre 1990 y 1998, todas las dependencias del Ministerio preparaban informes anuales de labores que se incluían en el informe a la Asamblea Legislativa. Las direcciones del área de ingresos informaban con bastante detalle sobre sus actividades, con datos que daban una idea clara del volumen de trabajo realizado. Pero desde que se modificó el contenido del informe que debe presentarse en mayo a la Asamblea, no fue posible encontrar reportes de labores.

Para la presentación de este trabajo, sólo fue posible localizar el informe del TAN al Viceministro, cuyo resumen de estadísticas está disponible en internet. En el primer trimestre del 2002, la DGT elaboró un informe de gestión que hace referencia a las metas de producción establecidas en el plan de desarrollo estratégico del 2001; en un documento que se puso a disposición del público en el sitio web de la DGT, se presenta un resumen de resultados y se explican los objetivos estratégicos para el 2002.

La elaboración del plan estratégico del 2001 significa un cambio importante en la planificación de actuaciones. La preparación tradicional de los PAO tenía algunas deficiencias: mezclaba tareas y funciones; definía procedimientos y objetivos poco priorizados; no lograba articular un plan de trabajo coherente entre las divisiones y las gerencias; desconocía los objetivos recaudatorios y deslegitimaba la práctica de preparar informes y rendir cuentas. El nuevo procedimiento se enfoca en objetivos estratégicos, la planificación es participativa y los informes, ejecutivos (Juan Antonio Garde, citado en Ministerio de Hacienda, 2002b). Sin embargo, la primera versión del informe no precisa cómo se organizará la AT para alcanzar sus objetivos, por lo que difícilmente se podrá evaluar la eficiencia de la gestión.

En varias ocasiones, durante la elaboración de este trabajo, distintas dependencias del área de ingresos señalaron que la información que se solicitaba se estaba elaborando para entregarla a la Contraloría como insumo para la preparación de este documento. Ante una solicitud específica tramitada ante el Viceministro de Ingresos, se recibió un informe de labores de la administración de ingresos para el 2001, que contiene una recopilación de informes de las direcciones generales preparados para atender distintas necesidades y un anexo con las actuaciones de la Policía Fiscal.

Del proceso de investigación se desprende que la producción sistemática de información sobre la labor institucional no es una práctica actual de la AT y que los esfuerzos más recientes, como los emprendidos por la DGT, las divisiones de control gerencial o los informes a la DGPN no puede considerarse como parte de un proceso de rendición de cuentas, aunque sí como una buena práctica que facilitará el eventual funcionamiento de mecanismos de rendición de cuentas.

La aprobación de la LAF, en setiembre del 2001, da sustento jurídico a la rendición de cuentas horizontal de la AT. Aunque no es posible saber cuánto tiempo llevará implementar los informes de gestión y los procesos de fiscalización previstos por este instrumento legal, sin duda abre posibilidades al desarrollo de mecanismos de rendición de cuentas y establece responsabilidades y sanciones para los jerarcas por el incumplimiento de las metas previstas.

Otra novedad en la presentación de informes es la obligación que establece el artículo 21 de la Ley de Simplificación Tributaria de entregar un informe sobre la recaudación del impuesto de renta a la Asamblea Legislativa a través del Ministerio de Hacienda.

4.4.2 Informes de otras dependencias relacionadas con la gestión tributaria

A diferencia de lo que sucede en la AT, otras instituciones relacionadas con la gestión tributaria tienen mejor definida la presentación de informes de gestión.

El informe anual que presenta el Ministro de Hacienda a la Asamblea Legislativa ha variado sustancialmente a lo largo de la última década, pasando de brindar extensa información sobre la gestión administrativa, a resumir indicadores macro económicos del resultado fiscal de la ejecución del ejercicio presupuestario. Los informes de inicio de los noventa presentaban un amplio panorama

de los resultados fiscales, mientras que los últimos sólo muestran los resultados macro, con especial énfasis en las cifras del endeudamiento y su financiación. A partir de 1998, los informes reseñan avances puntuales en procesos de reforma y no contienen ningún indicador de gestión.

Por otro lado, el informe anual de la CGR, que presenta los resultados de la ejecución del presupuesto nacional y valora la legalidad del desempeño del sector público en el ejercicio presupuestario, en los últimos años ha empezado a poner énfasis en la valoración del desempeño de las instituciones públicas. En cuanto a los ingresos, contiene datos sobre su estructura, las fuentes de financiamiento y los hechos que explican las variaciones en la recaudación. En los últimos tres años, el informe de la Contraloría ha incorporado información sobre el desempeño de la administración tributaria.

Además del informe anual, la Contraloría prepara una gran cantidad de reportes sobre las fiscalizaciones a diferentes programas y dependencias del sector público. Desde que comenzaron las operaciones del Área de Ingresos Públicos, el número de auditorías realizadas a la AT aumentó considerablemente.

En la Asamblea Legislativa, la Comisión Permanente Especial para el Control del Ingreso y Gasto Públicos también prepara un informe anual que hace referencia a algunos aspectos relacionados con la gestión de impuestos, pues es competencia de la Comisión conocer la liquidación de los presupuestos y fiscalizar la hacienda pública. Uno de los objetivos de la Comisión para el 2001 era tener un papel más protagónico en la rendición de cuentas y elaborar informes sobre el análisis de los ingresos del Gobierno Central. Durante el año 2000, el Contralor General de la República compareció en tres audiencias y el Ministro y el Viceministro de Hacienda, una vez cada uno.

El informe anual de la Comisión para el año 2000 no logró un dictamen de consenso, por lo que resume dos dictámenes de minoría (uno negativo y otro afirmativo) y el de mayoría (negativo). Los informes negativos prácticamente no difieren en el diagnóstico; las diferencias están en las recomendaciones. En ambos informes se critican los mecanismos de evaluación del presupuesto y rendición de cuentas; el principal desacuerdo es con respecto al método de autoevaluación, que consideran puede ser autocomplaciente. En términos de ingresos tributarios, sólo se mencionan los problemas de registro de los ingresos recaudados en aduanas sin distribuir y el pago de impuestos a la propiedad de vehículos de otro período. El informe afirmativo contiene información detallada sobre la gestión del Ministerio de Hacienda y los resultados fiscales del año; también

incluye algunos indicadores de gestión: 26.000 declaraciones sombra elaboradas, 34 empresas falsas con estafa en impuesto sobre las ventas detectadas, 1.000 resoluciones contra auxiliares de la función publica emitidas, 29 expedientes contra funcionarios de aduanas abiertos, índice de productividad por funcionario: ¢354,2 millones.

En cuanto al Sistema Aduanero Nacional, en 1998 y en el 2000, la Asociación Nacional de Agentes de Aduanas (ANAA) presentó al Ministro de Hacienda un diagnóstico de la situación del Servicio Nacional de Aduanas (SNA) que describe la situación de la DGA y de cada una de las aduanas del país. El informe de 1998 es más bien una reflexión institucional; el del año 2000 presenta los resultados de una encuesta realizada por la Universidad de Costa Rica[70] y un estudio de opinión entre 46 agencias aduanales que realizó la ANAA. Los informes incluyen valoraciones de procedimientos, recursos humanos, infraestructura, sistemas de información y relaciones institucionales, así como una serie de recomendaciones; la valoración del desempeño del SNA es negativa. Esta organización también ha preparado diferentes informes técnicos para emitir criterio sobre proyectos que modifican la legislación aduanera.

4.4.3 El seguimiento de los temas en la prensa

Los medios de comunicación tienen un papel importante en la fiscalización de la función pública. Una somera revisión de la información sobre temas tributarios presentada por algunos medios de prensa escrita, muestra el interés de este “vigilante de la función de la AT” por los temas tributarios y aduaneros.

Por ejemplo, entre 1999 y el 2000, la ANAA registró la publicación de 150 artículos relacionados con la gestión de las aduanas o los cambios en la legislación. El tratamiento de los temas revela la preocupación de los medios por la calidad de los servicios prestados, los casos de fraude y evasión, las prácticas de corrupción de los funcionarios públicos y los problemas de infraestructura (ANAA, 2000).

En cuanto a los temas de tributos internos, las noticias giran alrededor de los cambios en la legislación, los logros en la recaudación y asuntos relacionados con impuestos específicos (CAT, incentivos

70 La encuesta de la UCR utilizó el método de conglomerado sistemático. Los resultados del muestreo aleatorio se complementaron con 225 cuestionarios de opinión. La publicación no aclara el tamaño de la muestra, la fecha del trabajo de campo, ni las características sociodemográficas de los entrevistados.

turísticos). Por ejemplo, durante enero y febrero del 2001, en los periódicos La Nación, La República, Al Día, El Heraldo, La Prensa Libre y Extra se publicaron 188 artículos sobre estos tópicos. Dos temas a los que se les dio mucha cobertura fueron la Ley de simplificación tributaria (25%) y un decreto sobre el gravamen para los vehículos importados (18%). Además de trasmitir información, los medios discuten los temas tributarios en sus editoriales.

Los temas de la AT también son noticia en los programas televisados. Por ejemplo, entre octubre del 2001 y febrero del 2002, *Telenoticias* presentó 23 reportajes y noticias cortas sobre asuntos relacionados con el calendario fiscal, los cambios en los impuestos y tasas sobre vehículos, el debate sobre impuestos específicos e información del Ministro de Hacienda y otras autoridades[71].

En los últimos años, el Ministerio de Hacienda ha recurrido con más frecuencia al uso de espacios publicitarios para informar al contribuyente sobre los servicios de la AT y las fechas de pago de las obligaciones fiscales. A partir de 1999, hay un importante incremento en el gasto efectivo asignado a publicidad, que pasa de 38 millones a 82,9 millones de colones en el 2001.

4.4.4 La participación de los sectores empresariales y sindicales

Los sectores privados participan en la fiscalización de los ingresos en tres formas: participan en la discusión de los proyectos de leyes tributarias, difunden mediante la prensa su opinión sobre la gestión de la AT e intervienen en procesos de cabildeo con las autoridades del Ministerio y los diputados de la Asamblea Legislativa.

El sector empresarial trabaja los temas por sector; la UCCAEP participa en asuntos de carga y estructura tributaria, la Cámara de Comercio en la discusión de impuestos internos y las Cámaras de Exportadores, Industria y Agricultura en temas arancelarios y de gestión de aduanas. Los representantes empresariales han manifestado desconocer los procesos de modernización tributaria y aduanera, así como su preocupación por las dificultades de acceso a la información fiscal actualizada. En una publicación reciente del periódico El Financiero, diferentes líderes empresariales mostraron preocupación por una “estructura tributaria injusta” y por la poca atención a los problemas de evasión (El Financiero, 2002).

71 www.teletica.com

El sector sindical tiene una participación menos activa en la discusión de temas tributarios y sus preocupaciones se relacionan más con la capacidad redistributiva o concentradora de la estructura tributaria y los temas de evasión (Recuadro 5).

Recuadro 5
Posición de la ANEP sobre la rendición de cuentas

Un adecuado sistema de información ciudadana es la columna vertebral de un esquema nacional de rendición de cuentas y una prioridad de la ANEP para comenzar a cerrar la brecha entre el papel y la realidad, entre la garantía legal y la tutela efectiva de los deberes y derechos de la población. Por esta razón, considera que cualquier transformación en materia fiscal debe estar acompañada de:

- indicadores para el seguimiento, la evaluación, y la rendición de cuentas de estas acciones a la ciudadanía en el corto, mediano y largo plazo;
- mecanismos claros y sencillos para garantizar la sanción frente al incumplimiento en materia de ingresos y de efectividad, calidad y oportunidad de los servicios públicos, tanto por parte de los contribuyentes, como de la administración tributaria, los órganos del Estado y los usuarios de los servicios públicos.

Fuente: Colaboración de la Asociación Nacional de Empleados Públicos (ANEP).

4.4.5 Indicadores y evaluación de la gestión

En las secciones anteriores se mencionó una tendencia reciente hacia la producción de indicadores de gestión y la cuantificación de las metas alcanzadas. Esta tendencia no es exclusiva de la AT, sino que responde al interés del sector público por instaurar una práctica de autoevaluación y administración por resultados, en la que juegan un papel central el MIDEPLAN y la DGPN.

A partir de la publicación del Reglamento General del Sistema Presupuestario de la Administración Central en octubre de 1997, se comenzaron a realizar informes de evaluación presupuestaria para las instituciones de la Administración Central que reciben su financiamiento a través del Presupuesto Nacional de la República. El propósito de este informe es indicar los resultados del cumplimiento de las metas establecidas en la Ley de Presupuesto, analizar la evolución de los indicadores e identificar las desviaciones con respecto a las metas iniciales. La propuesta contempla la presentación de informes trimestrales de todas las instituciones a la

DGPN, que debe presentar un informe anual al Ministerio de Hacienda, que lo remite al Presidente de la República con copia a la CGR.

El primer informe, correspondiente al ejercicio de 1998, presentó muchas deficiencias: como no se determinaron los productos que se querían medir, hubo exceso de productos intermedios y finales; como algunas instituciones no enviaron la información en el formato solicitado, no fue posible consolidar los resultados. El informe para el año 1999 siguió presentando deficiencias en cuanto a la determinación de los productos finales y los indicadores de desempeño. En el año 2000, se contrató una consultoría con el fin de diseñar una nueva metodología para la evaluación y se estableció que los informes debían ser anuales. A pesar de este esfuerzo, de la capacitación del personal y de la experiencia de los informes anteriores, el informe correspondiente al año 2000 todavía dista de evaluar las metas[72].

La Ley N°8131, publicada en octubre del 2001, refuerza la exigencia de informes de evaluación, los que son consolidados por la DGPN, que envía el informe al Ministro de Hacienda, quien debe remitirlo a la CGR el 1° de marzo. En esa mismo fecha, el Ministerio de Hacienda debe enviar los cuadros y balances de liquidación del período económico; con esta información, la Contraloría emite su opinión en la Memoria Anual, que es remitida a la Asamblea Legislativa junto con los informes de evaluación presupuestaria y los cuadros de liquidación, para que resuelva sobre la ejecución del presupuesto.

Este extenso comentario sobre los informes de evaluación presupuestaria es pertinente en la valoración de los mecanismos de rendición de cuentas, porque la forma de elaboración del presupuesto nacional y la posibilidad de relacionar el gasto con los objetivos estratégicos constituyen un insumo importante para valorar el desempeño institucional y son un ejercicio típico de rendición de cuentas horizontal. Por otro lado, con la falta de información periódica de las dependencias del área de ingresos, estos ejercicios de evaluación presupuestaria son una de las pocas fuentes de estadísticas de gestión.

El objetivo del SINE es *fomentar la rendición de cuentas para el mejoramiento de la gestión pública* y debe medir el cumplimiento de las acciones estratégicas relevantes para la gestión presidencial en el Plan Nacional de Desarrollo, lo que no garantiza que los indicadores

---

72 Para más detalle, ver el Informe Anual de la Comisión Permanente de Ingreso y Gasto de la Asamblea Legislativa, los dictámenes de mayoría y minoría y el Informe Anual de la CGR.

y metas establecidos estén orientados a mejorar los resultados globales de la institución. Además, los procesos de definición de metas y objetivos y la formulación de presupuestos ocurren en distintos momentos, lo que produce un desfase entre planificación y programación (Armijo, 2000a). La importancia del SINE radica en que institucionaliza un mecanismo de rendición de cuentas vertical del Ejecutivo y promueve la rendición de cuentas horizontal en el sector público.

Además de la debilidad señalada por Armijo, la escasa cobertura de instituciones evaluadas, el énfasis en pocos objetivos estratégicos en perjuicio de la producción institucional integral y la técnica de autoevaluación son los principales retos que debe atender el SINE. Un ejemplo de estas debilidades lo constituye la contradicción entre el positivo balance de cumplimiento que el Informe de Compromisos de Gestión del 2000 brinda sobre el desempeño del Ministerio de Hacienda (Recuadro 6) y la valoración negativa de los informes en la Comisión Especial Permanente para el Control del Ingreso y Gasto de la Asamblea Legislativa.

Recuadro 6
El desempeño del Gobierno: evaluación de resultados

Dada la complejidad de las labores de gobierno, a los ciudadanos les resulta difícil conocer cómo se invierten los recursos públicos en los distintos programas que ejecuta y si estos se usan en forma eficaz y eficiente. *En consecuencia, paulatina y crecientemente, la apropiada y constante rendición de cuentas a la ciudadanía es un elemento esencial para construir la credibilidad en el sistema democrático...*

La herramienta para la evaluación, seguimiento y rendición de cuentas es el Sistema Nacional de Evaluación (SINE), desarrollado a mediados de la década pasada con apoyo del BID. Los principales objetivos de la evaluación ejecutada por el SINE son: fomentar la rendición de cuentas y la transparencia; mejorar en forma continua la gestión de las entidades del Poder Ejecutivo; apoyar el liderazgo en cada sector, creando espacios para la coordinación, retroalimentación y el intercambio de experiencias e ideas entre los jerarcas de las instituciones sectoriales y fomentar la cultura de la autoevaluación y la rendición de cuentas en todos los funcionarios públicos.

Resultados del Ministerio de Hacienda

Durante el año 2000, el Ministerio de Hacienda trabajó de acuerdo a lo planificado. Una de las metas era reducir el déficit del gobierno

central al 2,6%; el logro se vio afectado por factores externos y el déficit del gobierno central se ubicó en 2,9%.

En lo que se refiere a la administración aduanera, el Ministerio procuró agilizar los procesos. Actualmente, las declaraciones sin revisión y con revisión documental demoran un promedio de 11 minutos. Sin embargo, las declaraciones con revisión física todavía duran unos 100 minutos, porque se han mejorado los controles para evitar la evasión; durante el año 2000 se tramitaron 46.762 declaraciones con revisión física.

La policía de control fiscal, que se ocupa de prevenir, detectar e investigar el delito fiscal y minimizar la evasión, ejecutó 87 operativos y 247 inspecciones a negocios, casas de habitación, almacenes fiscales y predios y atendió el 88% de las denuncias recibidas.

Fuente: MIDEPLAN, 2002.

4.5 La evolución reciente en rendición de cuentas

En esta sección se presenta un balance de los aciertos y debilidades de los instrumentos, mecanismos y procesos empleados durante la última década por la administración tributaria y las instituciones relacionadas con ella para dar cuenta del desempeño de sus funciones. Este balance se ha organizado en tres apartados: en los dos primeros se presenta un análisis por componentes y ámbitos de control y en el tercero, se reseñan los esfuerzos del Estado para compensar algunas de las debilidades puestas de manifiesto durante el balance.

4.5.1 Balance por componentes

Tal como se discutió al principio del capítulo, no toda explicación de resultados puede considerarse rendición de cuentas, sólo aquella que se realiza de manera veraz, completa, oportuna y responsable. Además, la rendición de cuentas es una obligación que tiene como contraparte el derecho de petición y no es un evento único, sino un proceso a lo largo del tiempo.

Con base en estas consideraciones, en las situaciones discutidas y en el criterio de los expertos que participaron en el proceso de consulta previo a la elaboración de este capítulo, a continuación se presenta un esquema del balance del proceso de rendición de cuentas sobre ingresos tributarios durante la última década.

Derecho de petición

En lo formal	En la práctica
· Amparado en el artículo 11 de la Constitución, en los derechos fundamentales de petición y pronta resolución, intimidad, información y acceso a la justicia y en artículos específicos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (102, 119, 157).	· Poco ejercicio de este derecho por parte de los contribuyentes de impuestos internos, un poco más en materia aduanera.
· El respeto al derecho de petición y pronta resolución está asignado como responsabilidad en divisiones específicas de las direcciones generales, como las asesorías legales o las divisiones normativas.	· Importantes debilidades en el registro y sistematización de la información: indicadores de números de consultas y denuncias, tiempo de respuesta, procesos en la vía administrativa y contencioso-administrativa, recursos de amparo.
	· Importante papel de los tribunales administrativos a favor de los contribuyentes: buena práctica del TAN en el registro de la información, sin embargo, maneja un número reducido de casos.
	· Mejor especificación y garantía de acceso a partir de la creación de la Sala Constitucional.

Principales debilidades en el ejercicio del derecho de petición:

- Los contribuyentes tienen poco conocimiento de sus derechos.
- La administración no favorece este conocimiento, pues no hace suficiente publicidad sobre las normas vigentes y los procedimientos para aclarar las obligaciones tributarias.
- El derecho de petición y pronta resolución no es pronto y cumplido. Hay problemas en los tiempos de respuesta de la administración, en aduanas no funciona el silencio positivo, hay deficiencias en el trámite de las consultas, la mayoría de los casos del TAN se resuelven como nulidades por procedimiento.
- La administración se ha concentrado en la fiscalización de los grandes contribuyentes.

Respuesta a consultas

En lo formal	En la práctica
· La CNPT establece plazos y procedimientos para tramitar y resolver consultas y denuncias.	· Hay debilidades importantes en el registro de información: total de consultas atendidas, tipo y motivo de consulta por aduana, tiempo de respuesta, seguimiento.
· Es difícil sancionar a los funcionarios que incumplen con la elaboración de la respuesta.	· La DGA y las aduanas tardan mucho en tramitar las denuncias y pocos casos llegan al TAN.
· No hay criterios publicados para construir y valorar las respuestas.	· La ineficacia en la respuesta lesiona el derecho y perjudica a la Administración, porque retrasa el cobro de las obligaciones.
	· Para los contribuyentes es difícil tramitar sus consultas o denuncias sin asesoría legal o contable privada.

Respuesta: los informes regulares

En lo formal	En la práctica
· Sólo en la normativa interna del MH y sus direcciones se establece la presentación de informes.	· El MH no cuenta con una unidad de archivo que centralice los pocos informes presentados.
· El control externo lo realizan la DGPN, el SINE y la CGR y hasta el 2001 no evaluaban objetivos, sólo el cumplimiento de metas específicas.	· El MH informa al parlamento sobre la evolución de la situación fiscal del país en términos generales, con indicadores macroeconómicos; no hay un informe de análisis tributario. Desde 1998 no se reportan asuntos de gestión.
· El único informe anual que la AT debe presentar a la Asamblea Legislativa es el de recaudación del impuesto sobre la renta.	· Las Direcciones y los Tribunales presentan informes sin periodicidad o contenidos definidos y no son de conocimiento público.
· El Ministro, el Viceministro y los Directores Generales están obligados a comparecer ante las Comisiones Especiales de Investigación y la Permanente de Ingresos y Gastos.	· Para la mayoría de los años estudiados, el informe anual de MIDEPLAN contiene información más detalla sobre la gestión tributaria que el que el MH presenta a la Asamblea. Sucede lo mismo con el Informe Anual de la Contraloría.
	· No se informa a la ciudadanía sobre las metas de recaudación y su cumplimiento.
	· Hasta el 2001, los reportes de direcciones sólo tenían la función de alimentar los informes del Ministro al Ejecutivo y al Legislativo.
	· El modelo de evaluación de la gestión presupuestaria implementado por la DGPN constituye un avance importante en la evaluación de la gestión.

Principales debilidades en el componente de respuesta:

- No existe una práctica institucional de elaboración y difusión periódica de informes.
- Hay deficiencias importantes en el registro de la información sobre gestión institucional.
- Hay cierta discrecionalidad en la interpretación de las leyes, normas y procedimientos.
- La relación de la administración con los administrados es débil.
- Existen pocos instrumentos para que los contribuyentes exijan la respuesta a sus consultas.
- La AT tiene dificultades para sancionar el incumplimiento.

Garantía de cumplimiento

En lo formal	En la práctica
· El seguimiento a las resoluciones de la CGR, la PGR, la Asamblea Legislativa y sus Comisiones es responsabilidad del departamento de Auditoría Interna.	· Pocos recursos e instrumentos de la Auditoría Interna del Ministerio para ejercer su función.
· El Reglamento Autónomo de Servicios del Ministerio de Hacienda regula desde 1996 la relación entre los funcionarios y la administración.	· Débil papel de la Asamblea Legislativa. Los informes recibidos no se discuten ni hay un proceso de aprobación; la capacidad de análisis de la información suministrada es escasa.
· Hay pocas sanciones estipuladas y el proceso para aplicarlas no es claro.	· Importante papel del MIDEPLAN (SINE), la DGPN y la Contraloría.
· Los artículos 112 y 113 de la Ley de Administración Financiera dan fundamento legal para accionar contra los funcionarios que incumplen. Asigna ese papel a la Contraloría y a la Asamblea.	· Poco uso del Reglamento Autónomo de Servicios.
	· Las competencias de la Defensoría de los Habitantes son poco explotadas.
	· Procesos de reforma en aduanas y tributación han incorporado elementos para potenciar este componente: unidades especializadas en la definición y verificación de indicadores de gestión.

Principales debilidades en el componente de garantía de cumplimiento:

- Proceso de definición de objetivos poco sistemático y transparente: no se publica y no incorpora el seguimiento.
- No hay una definición clara de responsabilidades.
- No hay consecuencias por el incumplimiento del proceso o por no ajustarse a los procedimientos establecidos.

4.5.2 Balance por mecanismos y ámbitos de control

En este apartado se presenta un balance del proceso de rendición de cuentas organizado por mecanismos y ámbitos de control y se señalan las instituciones involucradas.

En el ámbito del control político, hay un débil ejercicio de las competencias en el caso de la Asamblea Legislativa y una modesta preocupación por desempeñar la función de control por parte de las organizaciones privadas y sindicales. La prensa escrita da un seguimiento especial al tema. Por otra parte, a pesar de no ser ámbito de su competencia, la CGR, en su informe anual, hace señalamientos sobre los objetivos de la política tributaria y las metas de recaudación.

En cuanto al control de legalidad, en el que fundamentalmente cuentan los mecanismos de rendición de cuentas horizontales, el balance es positivo. La institucionalidad prevista para el ejercicio del control es competente, cuenta con un marco jurídico amplio y la práctica muestra un especial interés por la defensa de los derechos fundamentales de los ciudadanos, sobre todo a partir de la existencia de la Sala Constitucional. En cuanto al papel del sistema de justicia (judicial y administrativo), la mayor debilidad es el tiempo excesivo que tarda cualquier trámite para resolverse. Hay casos que llevan cuatro o más años, lo que indica debilidades en los mecanismos de acceso a una justicia pronta y cumplida.

La CGR realiza el control de legalidad que le asigna la Constitución mediante el ejercicio de fiscalizaciones a diferentes dependencias de la administración tributaria y estudios sobre la aplicación de las leyes de impuestos. En este caso, los trabajos procuran verificar la legalidad de las actuaciones y las competencias asignadas. En el caso de las auditorías, se combina la verificación de la legalidad en el ejercicio de las funciones, con amplios detalles sobre deficiencias en la gestión de los servicios. La Memoria Anual de la institución registra la evolución de los ingresos públicos y explica los cambios en las

estimaciones y en la recaudación total. Por último, respecto al rol de la Contraloría, cabe destacar la creación del Área de Ingresos Públicos, que supervisa el proceso de gestión y administración de los ingresos del sector público.

La Sala Constitucional, por su parte, *ha delimitando los alcances de la potestad tributaria en el diseño de los tributos o de las facultades del fisco en sus relaciones con los contribuyentes*. La evolución de la jurisprudencia permite afirmar que, en materia de control de legalidad, el papel de la Sala Constitucional está en permanente evolución y no se sustrae a las consideraciones de política tributaria. La Sala es uno de los pilares del proceso de control de legalidad y ejerce control externo.

En cuanto a la Procuradoría, su papel en términos de rendición de cuentas se concentra en la aclaración sobre la legalidad de las normas, por lo que diferentes instancias de la administración tributaria deben recurrir ante ella.

El Tribunal Fiscal Administrativo y el Tribunal Aduanero Nacional, que son órganos de decisión autónoma, conocen y deciden en última instancia administrativa los recursos presentados contra actos dictados por la administración. Sin duda son otro de los pilares del control de legalidad, en el marco del control interno.

En cuanto al control administrativo, que es responsabilidad de los jerarcas de la administración tributaria, el balance tiene altas y bajas. Los procesos de reforma y modernización de la AT han significado avances en la posibilidad de medir la eficiencia y la eficacia de la recaudación, gestión y fiscalización de impuestos. Sin embargo, la medición es una iniciativa reciente y está lejos de consolidarse. La falta de un registro de información sistemático y automatizado es uno de los principales obstáculos para el ejercicio del control administrativo.

En esto también tiene un rol fundamental el ejercicio de fiscalización de la CGR, que se basa en los procesos de auditorías. El papel de la Contraloría es especialmente importante, debido a la debilidad de la oficina de Auditoría Interna del Ministerio de Hacienda.

La ausencia de planes estratégicos para el desarrollo del servicio de la AT a mediano y largo plazo, junto con las deficiencias de información reseñadas y los problemas de formato y periodicidad de los informes de labores son los principales obstáculos detectados en términos del control administrativo.

4.5.3 *Los esfuerzos por atender los problemas detectados*

Desde principios del 2002, una serie de iniciativas que comienza a implementar la administración tributaria dan testimonio de los esfuerzos del Ministerio de Hacienda por atender algunas de las debilidades señaladas en las secciones anteriores; en el Cuadro 6 se presenta un listado de las mismas. En términos de rendición de cuentas, estas iniciativas resultarán en mejoras en las condiciones facilitadoras y en los procedimientos de control interno, fortalecimiento del derecho de petición y mayor transparencia en el desempeño de la gestión.

Cuadro 6
Esfuerzos del Ministerio de Hacienda para modernizar la gestión de impuestos

Ministerio	Dirección General de Tributación	Servicio Nacional de Aduanas
· Plan Estratégico de Informática de la Dirección General de Informática: hacia un Ministerio virtual	· Informe de resultados sobre el desempeño con base en objetivos estratégicos y metas	· Interconexión de todas las aduanas nacionales (2000)
· Centro Virtual de Conocimiento Hacendario (CEVCOH)	· Programa Integral de Modernización de Fiscalización y creación de la Unidad Élite de Detección de Fraude Fiscal	· Proyecto TICA que sustituirá al Sistema de Información Aduanera (SIA)*
· Proyecto de Escuela Hacendaria	· Sistema Integrado de Información de la Agencia Tributaria (SIIAT), que incluye las campañas de declaración sombra*	· Integración a la Organización Mundial de Aduanas
· Proyecto Data Warehouse	· Sistema de Tributación Electrónica (SITEL) Declaración electrónica impuesto renta y ventas	· Sistema de Control de Tránsito (SICONTRA)*
· Sistema Autovalor, para ayudar a los compradores o importadores de vehículos en el cálculo de los impuestos	· Elaboración Digital de Declaraciones de Impuestos (EDDÍ)	· Sistema Automatizado de Declaración Aduanera de Zona Franca (SADAZAF)
· Sistema Compared, para informar a los proveedores del Estado sobre licitaciones públicas		· Proyecto de base de datos BUDHA, que permite consultar la legislación y las circulares vigentes
· Sistema Integrado Nacional de Pagos del Estado (SINPE)		
· Modificación del CNPT (Ley 7900) que agiliza el procedimiento de devolución de impuestos y racionaliza los procedimientos, facultades y sanciones de la Ley de Justicia Tributaria		

· Reestructuración de la DGH; se trasladan funciones a la DGT	· Digesto Tributario*	· Ley 8013, que solicita a los importadores la Declaración Electrónica del Valor de las Mercancías
· Propuesta para eliminar la doble imposición a la inversión extranjera	· Tribuchico	· Ampliación del horario de atención al público
· Ley de Simplificación Tributaria (2000)	· Plataforma de comunicación entidades – tributación*	· Proyecto de Reformas a la Ley General de Aduanas
· Ley 7838 que reestructura el impuesto sobre la renta e incluye los CATs como renta gravable	· Base Nacional de Datos de Bienes Inmuebles*	· Discusión del CAUCA III
· Programa de auditoría a empresas beneficiarias de CATs	· Implementar la Unidad de Informática y Atención al contribuyente*	· Diseño de un plan de contingencias informáticas
· Cobro de impuesto sobre la renta a entidades del sector público	· Actualizar el Registro Único de Contribuyentes *	· Adquisición de equipo de cómputo
· Paro a la aplicación del incentivo del artículo 11 de la Ley de Turismo	· Proyecto de creación de un Consejo Ciudadano de Contribuyentes	
DGH	· Revisión y depuración de criterios	
· Actualización de la base de datos sobre ingresos tributarios para la preparación de un modelo econométrico		
· Programa SATEX		

*En proceso.
Fuente: MIDEPLAN, 2001b; página web del Ministerio de Hacienda, El Financiero, 2002; entrevistas con funcionarios de las Direcciones Generales, Proyecto Estado de la Nación, 2002.

5. LA EXPERIENCIA INTERNACIONAL EN RENDICIÓN DE CUENTAS

En esta sección se resumen algunas experiencias de administraciones tributarias y órganos superiores de fiscalización que, por su trayectoria, se consideran instituciones capaces de establecer un paradigma de prácticas adecuadas.

5.1 Los organismos internacionales

5.1.1 El Código y el Manual de Transparencia Fiscal del Fondo Monetario Internacional

Para el Fondo Monetario Internacional (FMI), la adopción de estándares o códigos de buenas prácticas contribuyen a mejorar el diseño de la política económica. En respuesta a un encargo de la comunidad internacional sobre el desarrollo de estándares en varias áreas económicas, el FMI desarrolló un Código de Buenas Prácticas de Transparencia Fiscal (CBP) y un Manual Revisado de Transparencia Fiscal, ambos diseñados en 1996 y revisados en el 2001.

El propósito del FMI es que este Código, que se sustenta en la noción de que la transparencia fiscal es una contribución a la gobernabilidad, conduzca a un debate público sobre el diseño y los resultados de la política fiscal, responsabilice más a los gobiernos por la implementación de la política fiscal y fortalezca su credibilidad y el conocimiento público de las opciones macroeconómicas.

El Código se basa en la definición de transparencia fiscal que hace hincapié en la apertura al público de la estructura y funciones del gobierno, las intenciones de la política fiscal, las cuentas del sector público y las proyecciones fiscales; se fundamenta en cuatro principios generales de transparencia fiscal y se organiza en función de ellos (FMI, 2001a: 6).

- Clara definición de funciones y responsabilidades
- Acceso del público a la información
- Transparencia en la preparación, ejecución y publicación del presupuesto
- Garantías de integridad

El Código indica qué principios y prácticas deben adoptar los gobiernos para alcanzar esos objetivos; esos principios y prácticas resultan del conocimiento y la experiencia del FMI sobre las prácticas de administración fiscales en los países miembros.

Recuadro 7
Algunos elementos relevantes del CBP

- Los impuestos, derechos, tasas y contribuciones deberán basarse en normas jurídicas explícitas. Las leyes y reglamentos tributarios deberán ser fácilmente asequibles y comprensibles y se deberán enunciar claramente los criterios que regirán la aplicación de la discrecionalidad administrativa.
- La publicación de información sobre las finanzas públicas debe constituir una obligación legal del gobierno.
- Los calendarios de la publicación de información sobre finanzas públicas se deberán anunciar con antelación.
- La información presupuestaria deberá presentarse de manera que facilite el análisis de las políticas y estimule la rendición de cuentas.
- Deberá presentarse regularmente información sobre las operaciones fiscales al poder legislativo y al público.
- La información fiscal deberá estar sujeta a una evaluación independiente.

Fuente: Martínez, 2002.

El FMI ha desarrollado unos lineamientos básicos para la implementación del Código que se explicitan en un manual de apoyo. El Manual Revisado de Transparencia Fiscal presenta en forma detallada los principios y las prácticas del Código, así como numerosas referencias a la puesta en práctica del mismo en diferentes países.

Dado que tiene en cuenta la diversidad histórica de las instituciones y las limitaciones propias de cada país para mejorar la gestión de las finanzas públicas, el Código no llega a ser una norma sobre prácticas óptimas, sino un conjunto de buenas prácticas que pueden ser implementadas por la mayoría de los países en un período razonable. El Manual va más allá que el Código: identifica prácticas óptimas de transparencia fiscal que deberían emplear las economías avanzadas que adoptaron o están por adoptar las normas del Código y destaca una selección de buenas prácticas en las que deberán centrarse los países con sistemas de gestión de finanzas públicas más deficientes.

El Manual presenta las mejores prácticas para ejecutar los principios de transparencia fiscal con un alto nivel de detalle técnico. Sus principales componentes son: las obligaciones del Estado que garantizan el acceso del público a la información y los derechos de los contribuyentes, así como la apertura de las decisiones administrativas al examen independiente.

5.1.2 La guía de buenas prácticas de manejo fiscal de la Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo

La guía de prácticas de transparencia presupuestaria de la Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo (OCED) se elaboró como referencia para que países miembros y no miembros las utilicen con el fin de aumentar el grado de transparencia presupuestaria.

La transparencia, considerada un elemento fundamental de la gobernabilidad, se define como la apertura sobre las intenciones de la política fiscal, su formulación e implementación, en forma oportuna y sistemática. El presupuesto es el documento de gobierno más importante, pues en él se encuentran tanto los objetivos de la política como su implementación en términos concretos. A continuación, se describen las mejores prácticas en la preparación de informes de gobierno:

1) Informes que deben elaborar los gobiernos

- El presupuesto mismo, que debe ser amplio y señalar objetivos, perspectivas de mediano plazo, conciliaciones con las proyecciones del presupuesto anterior, etc.
- Un informe pre-presupuestario, informes mensuales, un informe de medio año y el informe anual, que es el documento de rendición de cuentas más importante del gobierno. Debe indicar el cumplimiento de los gastos autorizados e incluir información sobre el comportamiento de las finanzas públicas que compare las metas propuestas con los resultados finales.
- Un informe pre-electoral sobre el estado general del fisco antes de las elecciones.
- Un informe de largo plazo cada cinco años para evaluar la sostenibilidad de la política fiscal del gobierno.

2) Información que deben contener los informes

Los informes deben incluir las presunciones económicas y las previsiones en temas como el crecimiento y la composición del PIB, las tasas de empleo y desempleo, los datos sobre cuentas corrientes, inflación y tasas de interés. También se debe dar información sobre activos y obligaciones financieras, activos no financieros, obligaciones en pensiones y obligaciones contingentes.

3) Prácticas para asegurar la calidad de los informes

Los informes deben contener un resumen de las prácticas de contabilidad utilizadas; además, se deben implementar auditorías a cargo de instituciones que gocen de independencia, sistemas de responsabilidad y controles financieros.

5.1.3 Las buenas prácticas identificadas por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

En su página de internet, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) presenta una selección de buenas prácticas aplicadas en las administraciones tributarias de los estados miembros. A continuación, se retoman los aspectos considerados como buenas prácticas, y con base en la información disponible en las páginas de internet respectivas, se analiza hasta qué punto se cumplen en los casos contemplados por el CIAT[73].

Autonomía: Lo usual es que las administraciones tributarias y aduaneras pertenezcan al Poder Ejecutivo y dependan de los ministerios de Hacienda o de Finanzas Públicas. Sin embargo, en los últimos años, ha habido tendencia hacia una mayor autonomía con respecto al ministerio rector, lo que se refleja en cambios en la figura jurídica, mayor independencia funcional, operativa, financiera y de gestión y ampliación de las formas de financiamiento.

Concentración de funciones similares: Como una forma de aprovechar economías de escala en el desarrollo de funciones operativas y de consolidar las funciones recaudadoras, algunas administraciones tributarias han absorbido las funciones aduaneras. Ese es el caso de España y Canadá, aunque en la mayoría de los países analizados (Australia, Estados Unidos, Chile y Nueva Zelanda) se mantienen separadas.

Misión en evolución: Aunque la función recaudadora sigue siendo fundamental, hay una mayor preocupación por atender el entorno en el que se desarrolla, con el fin de preservar los intereses de los contribuyentes y de la sociedad como un todo. En este sentido, cabe destacar los procesos observados tanto en Canadá como en Australia.

---

73 Se visitaron los sitios de las administraciones tributarias y aduaneras de Australia (www.ato.gov.au), Canadá (www.ccra.gc.ca), Chile (www.sii.cl y www.aduana.cl), España (www.aeat.es), Inglaterra (www.inlandrevenue.go.uk y www.hmce.gov.uk), Nueva Zelanda (www.ird.govt.nz) y Costa Rica (www.hacienda.go.cr); también los sitios de la Organización Mundial de Aduanas (www.wcoomd.org) y del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (www.ciat.org).

La AT en un contexto de modernización del Estado: En muchos países, las reformas al quehacer de las administraciones tributarias se dan en un contexto más amplio de reforma general del Estado. Varias agencias reconocen esta situación y reorientan su planificación para que resulte acorde con los nuevos lineamientos[74].

5.1.4 Las buenas prácticas recomendadas por la Organización Mundial de Aduanas

La Organización Mundial de Aduanas ofrece a sus países miembros un catálogo de ejemplos de buenas prácticas de las administraciones aduaneras de varios países. Estas prácticas se relacionan con una temática variada: mecanismos de reforma orgánica, reportes, sistemas de evaluación de resultados, uso de declaraciones electrónicas y procesos de reflexión institucional, entre otras. A continuación se resumen siete casos seleccionados.

Estados Unidos: La tarea de modernización iniciada en 1993 se basó en tres principios: manejo de procesos, identificación de los clientes del servicio y de sus necesidades y desarrollo de los recursos humanos. Entre los logros de la nueva organización se destacan los siguientes:

- Modificar el trabajo del personal, que dejó de cumplir funciones de apoyo y pasó a funciones operativas, lo que permitió ahorrar costos y mejorar el servicio al cliente mediante la redefinición de procesos.
- Acentuar el concepto de reinversión en la institución.
- Prestar especial atención al cumplimiento de las obligaciones, el uso de tecnologías de información y el entrenamiento del personal.

Argelia: El sistema de aduanas emprendió un proceso de transformación que se basó en tres pilares: identificar factores de cambio, implementar técnicas de administración estratégica y mejorar la comunicación con los empleados, las autoridades y otros agentes acerca del proceso y para retroalimentación.

Noruega: La adopción de un sistema electrónico de declaraciones voluntarias a finales de los ochenta, ha llevado a que hoy día el 95%

74 Dos ejemplos son: el Inland Revenue, de Inglaterra, que enmarca su actividad dentro de la corriente general del Estado de moverse hacia el gobierno electrónico para facilitar el acercamiento con los ciudadanos y promover la rendición de cuentas, y el Inland Revenue, de Nueva Zelanda, que ha desarrollado un conjunto de reflexiones sobre las transformaciones generales del Estado.

de las declaraciones se realicen en línea. El sistema está disponible las 24 horas del día y el tiempo para revisar bienes que no presentan problemas se ha reducido a 15 minutos; además, ha mejorado la calidad de las declaraciones.

Alemania: En la agencia nacional de aduanas se crearon grupos permanentes de análisis conformados por empleados para que evaluaran la organización, los procedimientos y los procesos. Los grupos deben generar propuestas de mejoramiento continuo que permitan brindar servicios más eficientes.

Canadá: Se ha implementado un Sistema de Apoyo para Acelerar las Operaciones Comerciales (ACROSS) que es flexible, se adapta a las características de diversos tipos de negocios y agiliza la determinación de los embarques de alto riesgo que requieren una revisión especial. También cabe destacar su planificación estratégica.

Australia: La agencia publica un excelente informe anual estructurado alrededor de los resultados previstos al inicio del período de gestión; para cada resultado se establece el cumplimiento de las metas, de acuerdo con ciertos indicadores elaborados para medir el desempeño.

Inglaterra: La agencia aduanera nacional ofrece varios ejemplos de buenas prácticas; interesa destacar la evaluación de desempeño del departamento, que se basa en técnicas de *bench-marking* tanto en el ámbito nacional como internacional. Para cada tema se analizan los mejores ejemplos y se desarrollan acuerdos institucionales de servicio a fin de acercar el desempeño a estos parámetros de excelencia.

5.2 Leyes especiales para fortalecer y evaluar la rendición de cuentas

A principios de la década de los noventa, algunos países aprobaron leyes de transparencia fiscal. Paralelamente, en algunos estados de los Estados Unidos se aprobaron leyes de transparencia en la administración pública que aseguraban a los ciudadanos acceso a reuniones, actas y cuentas de la administración. Más tarde, países como Brasil, Argentina y el Reino Unido, aprobaron leyes de responsabilidad o estabilidad fiscal que incorporaban muchos elementos de las leyes de transparencia, aunque en algunos casos, se puso un énfasis especial en los equilibrios fiscales y en los controles del gasto tanto horizontales como verticales.

Como señala Alberto Barreix[75], este tipo de leyes se caracteriza por los siguientes elementos: obligación de los gobiernos de rendir informes periódicos, descripción del contenido mínimo de dichos informes y principios legales para mantener las cuentas fiscales "sanas" o equilibradas. Todas estas leyes ponen límites a los gastos, a la deuda interna y al déficit fiscal, pero no se quedan ahí, pues imponen también transparencia fiscal por dos vías: obligando a la publicación de ciertos datos y asegurando el acceso a la información.

Por otra parte, en algunos países, la discusión sobre la importancia del acceso a las informaciones públicas ha generado legislaciones que buscan mayor escrutinio, participación y responsabilidad pública por parte de los ciudadanos. En la tradición anglosajona, esta discusión se ubica bajo el título de *"Freedom of Information"*. Las FOI son características de los Estados proactivos, que procuran la transparencia de sus gobiernos y la asunción de responsabilidades de sus ciudadanos. Lamentablemente, la mayoría de los países de América Latina no cuenta con una legislación que regule los derechos constitucionales de acceso a la información pública (Chirino, 2001).

En países como Australia y Nueva Zelanda existen tanto la FOI como leyes específicas para la transparencia fiscal; en otros, como los Estados Unidos, las FOI y otros mecanismos garantizan el derecho a la información y al escrutinio público en materia fiscal.

Recuadro 8
Elementos comunes en las leyes de transparencia y responsabilidad fiscal y en las FOI

Leyes de transparencia y responsabilidad fiscal

- Impulsan mejoras en la conducta fiscal y transparencia en la información y la rendición de cuentas.
- Informes especiales previos a los procesos electorales, con proyecciones sobre la situación fiscal.
- Elaboración y publicación de cálculos, políticas y estrategias fiscales para períodos de hasta cinco años.
- Rendición de cuentas ante el Congreso sobre el acuerdo y la consistencia entre las políticas públicas y la estrategia fiscal de largo plazo.
- Proyecciones de crecimiento del PIB, la inflación y el endeudamiento público en el corto y mediano plazo.

75 Experto tributario del BID.

- Publicaciones periódicas de los principales resultados fiscales.
- Explícitas y muy justificadas excepciones a la obligación del gobierno de informar sobre su política de gastos así como al acceso de los ciudadanos a la información sobre las finanzas públicas.

FOI

- Derecho de acceso a archivos y expedientes en manos de las autoridades.
- Creación de una cultura de información al público y obligación para la administración de publicar la forma de acceso.
- Creación de mecanismos de información constante, como el acceso a internet.
- Regulación de plazos, mecanismos, medios y costos de la información.
- Lista explícita y regulada de las excepciones.

Fuente: Martínez, 2002.

5.3 Administraciones tributarias y entidades fiscalizadoras superiores: la experiencia de otros países

El análisis de la evolución de las administraciones tributarias estudiadas permite señalar algunos elementos comunes:

- La aplicación eficiente del marco jurídico tributario.
- El apego a los principios de equidad y eficiencia.
- La promoción del cumplimiento voluntario de los contribuyentes y de su confianza en la administración tributaria.
- La existencia de cartas de derechos de los contribuyentes.
- Las cartas de servicios[76], que reúnen información sobre los servicios que presta la entidad (España) y las normas de aplicación en el ámbito tributario (España y Australia); los indicadores de desempeño de la institución en el seguimiento de sus compromisos (España e Inglaterra); las listas de contactos, con los teléfonos y direcciones de las oficinas en todo el país.

En cuanto a los componentes del proceso de rendición de cuentas, se destaca la importancia concedida a la publicación de informes, la especialización de los servicios al contribuyente y el desarrollo de

76 Se recomienda consultar la Carta de Servicios de la Agencia Tributaria Española (www.aeat.es/agencia/carta/home.html) y los temas de la pantalla sobre las características de la Inland Revenue de Inglaterra (www.inlandrevenue.gov.uk/about/index.htm).

investigaciones. A continuación se presentan algunos ejemplos de esta nueva y definida tendencia:

Publicación de informes anuales: Agencias tributarias como la española, la canadiense, la australiana, la neocelandesa y la inglesa tienen las memorias de su actividad a disposición del público. Por ejemplo, el informe de la Agencia Española de administración tributaria contiene información detallada sobre la planificación de objetivos y actividades del año, el balance de actuaciones y resultados y los resultados de la gestión institucional.

Publicación de otros informes: La Inland Revenue de Inglaterra publica reportes provisionales antes de la elaboración de los presupuestos nacionales, para contar con insumos que permitan detectar posibles faltantes y excedentes; también tiene diversas publicaciones técnicas.

Publicación de planes estratégicos a corto y mediano plazo. En todos los casos evaluados se encontraron este tipo de publicaciones. Entre los documentos consultados destacan: el Plan Estratégico 2000-2003 de la Australian Taxation Office, el Plan de Acción de la Agencia de Tributación y Aduanas de Canadá 2000-2004 y el Plan Anual de la Oficina de Aduanas de Inglaterra.

Provisión de otros servicios especializados: Interpretación de la legislación tributaria vigente para orientar a los contribuyentes (Inland Revenue de Inglaterra); análisis y recomendaciones de política en materia tributaria (Inland Revenue de Nueva Zelanda).

En cuanto a la garantía de cumplimiento, los informes muestran que el proceso de rendición de cuentas agota todas las etapas. Por ejemplo, los reportes incorporan la evaluación de las Auditorías Internas, que en todos los casos son entidades autónomas, prestigiosas y con recursos adecuados para el desempeño de sus funciones. Además, informan cómo se han atendido las debilidades señaladas en evaluaciones anteriores. En este componente, es fundamental el papel de las entidades fiscalizadoras superiores (Recuadro 9).

Recuadro 9
La preocupación por la rendición de cuentas en las EFS

- Las EFS cuentan con un estricto cronograma para la presentación de sus evaluaciones financieras, judiciales y de desempeño. Como mínimo, deben presentar un balance anual ante el Parlamento o sus comisiones, aunque en algunos países, como Holanda y España, se hacen revisiones más frecuentes.
- Además de las evaluaciones anuales, los Auditores Generales tienen la potestad de ordenar todas las auditorías que consideren necesarias.
- El Auditor General de Inglaterra elabora entre 40 y 55 reportes anuales para el Parlamento, que son la base de las discusiones sobre asuntos hacendarios.
- Preparan publicaciones sobre temas relevantes, las que suelen estar al alcance del público, por lo general en internet:
  - Δ La National Audit Office de Inglaterra genera publicaciones con recomendaciones para los usuarios de los diversos servicios públicos.
  - Δ La Australian National Audit Office tiene varias publicaciones sobre buenas prácticas en la administración pública, orientadas a las instituciones que supervisa.
  - Δ La Office of the Auditor General de Canadá cuenta con una serie de publicaciones en las que evalúa su propio desempeño en las auditorías que realiza y revisa sus metas para los siguientes períodos[77].
  - Δ Una de las preocupaciones más comunes en los casos analizados es desarrollar mejores enfoques metodológicos, para que las auditorías respondan a los cambios en la administración pública sin ser un obstáculo para ellos. Cabe destacar el trabajo de países como Canadá, Australia, Nueva Zelanda y Estados Unidos sobre los desafíos y riesgos de la administración federal.

Otro elemento común en las entidades evaluadas es el planteamiento de metas claras a futuro. En el sitio web de casi todas ellas se encuentran los planes estratégicos a corto y largo plazo, los que incluyen no sólo las metas, sino los estándares con los que se medirá el desempeño de la entidad financiera.

Fuente: Vargas, 2002.

77 Sobre este aspecto se recomienda consultar el reporte “Reflections on a decade of serving Parliament” disponible en internet en la dirección www.oag-bvg.gc.ca/dominio/reports.nsf/html/01cap_e.html

5.4 Resumen de las experiencias internacionales

El análisis de las experiencias internacionales permite destacar algunas lecciones importantes:

- Tanto las administraciones tributarias como las entidades y órganos nacionales de fiscalización, podrían utilizar la internet como una herramienta poderosa para la rendición de cuentas y el intercambio de experiencias. Los ejemplos analizados dejan constancia de su labor en reportes de diversa periodicidad, investigaciones especiales, planes anuales de trabajo y planes estratégicos a largo plazo, que les permiten establecer una relación más estrecha e interactiva con los ciudadanos.
- En el conjunto de buenas prácticas para la administración tributaria analizadas, el aumento de la autonomía es una tendencia cada vez más fuerte.
- Tanto en las administraciones tributarias como en las oficinas contraloras, cada vez hay más preocupación por los aspectos que afectan a la sociedad en su conjunto. Los temas de eficiencia y equidad adquieren relevancia en un contexto que fomenta una mayor participación de los ciudadanos en el control de las actividades del Estado. El ciudadano es una pieza importante dentro el engranaje de recaudación y control de los recursos fiscales, no sólo como contribuyente, sino también como proveedor de información. Por eso, es cada vez más frecuente observar que las páginas de internet destinen espacios para la retroalimentación.
- Las administraciones tributarias definen cartas de derechos para los ciudadanos, pero también cartas de servicio, en las que se detallan las metas de servicio al cliente que se utilizarán para evaluar el desempeño.
- Inglaterra ofrece un ejemplo interesante de un sistema en donde las aduanas, los impuestos y los controles forman parte de un complejo engranaje. El Estado se mueve en la dirección del "Gobierno Electrónico" y todas las agencias de gobierno están explotando en forma creativa sus páginas de internet. Hay una buena coordinación entre las entidades auditoras internas y externas del Poder Ejecutivo y las entidades del resto del sector financiero. Se ha instaurado un premio para las buenas prácticas en la rendición de cuentas en el sector público, que busca fomentarlas en la publicación de los resultados operativos y de gestión de los recursos del Estado.
- Chile es un país con experiencia reconocida en temas tributarios, porque maneja uno de los sistemas de recaudación más eficientes. El bajo nivel de evasión (alrededor del 20%) es un indicador del buen funcionamiento del sistema. En Chile, las buenas prácticas

están asociadas con: uso de tecnologías y sistemas de información; informe público del Director de Aduanas; vocación de servicio de los agentes privados; medición de la evasión; incentivos asociados a un sistema de cumplimiento de metas; programas de mejoramiento de la gestión; estudios de opinión; plan de respuesta en menos de 30 minutos; planes de capacitación a funcionarios; operación renta (Villegas, 2002).

6. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

6.1 Conclusiones

La operación eficiente de un sistema de rendición de cuentas sobre ingresos tributarios fortalece la democracia mediante la verificación del ejercicio de la autoridad depositada, limita y controla la discrecionalidad burocrática velando por el cumplimiento de normas y regulaciones, facilita un instrumento para que los gobernantes asuman la responsabilidad por sus acciones, promueve una ética de la función pública y combate la corrupción. Es decir, fortalece la gestión pública y la legitimidad de las instituciones democráticas en todas sus dimensiones.

Al principio de este capítulo, se identificaron diez aspiraciones que debe cumplir un sistema de rendición de cuentas sobre ingresos tributarios para que pueda considerarse que realmente hay un proceso de rendición de cuentas. Aquí se presenta un balance general de las brechas de cumplimiento entre la práctica actual de rendición de cuentas y las aspiraciones seleccionadas.

Se ha insistido en que la rendición de cuentas es el grado en el que se cumple la obligación del Estado de informar de manera veraz, completa, oportuna y responsable, la sujeción de su poder delegado al imperio de la ley. Por ello, no toda explicación constituye un acto de rendición de cuentas, sólo las que cumplen con las cualidades mencionadas. El ejercicio de la petición y rendición de cuentas dentro de un estado democrático de derecho supone un aparato institucional con facultades jurídicas, capacidades administrativas y técnicas y recursos financieros para sujetar el poder al imperio de la ley. A continuación, se presentan los principales hallazgos sobre el proceso de rendición de cuentas en el país, organizados por componentes y por ámbitos de control.

El derecho de petición y pronta resolución está bien tutelado, pero es poco reclamado

Sobre el derecho de petición y otros derechos fundamentales asociados, la principal conclusión es que está tutelado tanto por la norma constitucional como por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y su Reglamento, aunque no en un instrumento único que lo ordene. En la práctica, el ejercicio de este derecho es escaso en relación con el volumen de transacciones entre la administración tributaria y los contribuyentes, y la administración muestra importantes debilidades en el registro y sistematización de la información sobre la materia. Esto tiene relación con dos hechos: por un lado, el poco conocimiento de los contribuyentes sobre sus derechos, por otro, la escasa publicidad de la administración sobre los derechos en general y las normas y procedimientos para aclarar las obligaciones en particular. En este sentido, es fundamental el papel de los tribunales administrativos, aunque ni estos ni las demás instancias administrativas logran superar las deficiencias en el trámite de las consultas. Sin lugar a dudas, aunque el derecho de petición y pronta resolución no es pronto ni cumplido, ni igual para todos, la protección del mismo tuvo un punto de inflexión al entrar en operación la Sala Constitucional.

La administración tributaria responde a los contribuyentes, a otras oficinas de la administración pública o a los poderes estatales sobre consultas específicas o sobre el desempeño de la gestión en dos formas principales: oficios de las direcciones generales (cartas) e informes de labores. El derecho del público a tener respuesta a sus consultas y los plazos en que la administración debe contestar están establecidos en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Sin embargo, el registro de peticiones es débil, los plazos para tramitarlas largos y son pocos los casos en que una denuncia se traduce en sanciones; los criterios para construir las respuestas no son conocidos por el contribuyente y difícilmente se puede tramitar una denuncia o reclamo sin asesoría legal o contable. En todo este proceso, la administración resulta perjudicada por el retraso en el cobro de las obligaciones. Según los expertos, hay cierta discrecionalidad en la interpretación de las leyes, normas y procedimientos.

En relación con los informes sobre el desempeño de la gestión de impuestos, hay una débil práctica institucional respecto a la elaboración y difusión periódica de informes en materia de ingresos y en relación con su equidad y sostenibilidad. Los pocos informes que circulan no tienen periodicidad ni contenidos definidos. Desde mediados de la década de los noventa y hasta el 2001, contenían más

información sobre el desempeño de la administración tributaria los reportes de la Contraloría General de la República y MIDEPLAN que los del Ministerio de Hacienda. No fue sino hasta inicios del 2002 que los informes sobre planes y cumplimiento de metas estratégicas fueron de conocimiento público. Por último, cabe destacar que la Asamblea Legislativa no hace un uso extensivo de sus competencias para convocar a los jerarcas del Ministerio de Hacienda ni para exigir la presentación oportuna y responsable de los informes de gestión.

Sin embargo, la nueva LAF abre las posibilidades para un cambio, pues introduce modificaciones considerables tanto en el flujo y la calidad de los reportes que debe presentar el Ejecutivo, como en los procedimientos de control interno y externo. Estos informes, sumados al control y la evaluación por parte de órganos externos a la administración, constituyen un insumo para que se ejercite el control político y para que la ciudadanía conozca la gestión administrativa y tenga la posibilidad de pronunciarse con fundamento.

Para que los informes previstos en la nueva ley sean útiles para el control político y ciudadano, la Contraloría General de la República debe conocer con precisión el grado de calidad de los sistemas de control interno de la administración y de los órganos evaluadores, para que el dictamen anual que debe entregar a la Asamblea Legislativa contenga una información completa, pertinente y veraz.

Si bien con esta ley se logró un avance en términos de condiciones facilitadoras para la rendición de cuentas, deben existir otras condiciones que permitan llevarla a la práctica. Las principales son contar con los sistemas de información y el recurso humano idóneo para ejecutar las tareas de planeación, presupuesto, ejecución y evaluación y, sobre todo, contar con la capacidad de la administración y el compromiso y la responsabilidad de sus autoridades para establecer objetivos claros e indicadores de gestión que permitan medir su cumplimiento, la práctica de valorar el riesgo asociado al logro de objetivos, así como autoevaluaciones para perfeccionar el control interno. Significa también contar con una función de auditoría interna con los recursos necesarios para cumplir con su función de evaluación y asesoría de todos los procesos administrativos.

No hay consecuencias por el incumplimiento

El componente que completa el proceso de rendición de cuentas es la "garantía de cumplimiento" y mide el grado del compromiso político para asumir las consecuencias del proceso de rendición de cuentas. Si bien sobre este tema no hay una clara definición de responsabilidades, se trata de una función que desempeñan los órganos de control político, las entidades fiscalizadoras superiores y los departamentos de auditoría interna. En Costa Rica, en materia de ingresos tributarios, el desempeño de los primeros es modesto y el de la Auditoría Interna del Ministerio de Hacienda, insuficiente, debido a los pocos recursos de que dispone.

Con un proceso de definición de objetivos poco sistemático, poco participativo y poco transparente, que no incorpora entre sus metas el seguimiento, es difícil que haya consecuencias por el incumplimiento del proceso o por no ajustar los procedimientos.

Débil ejercicio del control político

El análisis de las prácticas de control político evidencia un débil ejercicio de las competencias de la Asamblea Legislativa y una modesta preocupación de las organizaciones privadas y sindicales. En la actualidad, es más relevante el papel que desempeñan los medios de comunicación.

Mayor preocupación por ejercer el control de legalidad

En el ámbito del control de legalidad el balance es positivo. Las instituciones previstas son competentes, el marco jurídico es amplio y existe un evidente interés por defender los derechos ciudadanos.

El punto débil son los procesos de control interno

El balance del ámbito de control administrativo tiene altas y bajas. Las reformas de la administración aduanera y tributaria impulsadas desde inicios de los años noventa han permitido mejorar la medición de metas de proceso y de recaudación; sin embargo, aún hay importantes carencias en los procesos de control interno. Los problemas más serios se relacionan con las deficiencias en el registro y automatización de información, la ausencia de planes estratégicos de largo plazo y una pérdida de credibilidad en el instrumento más importante de rendición de cuentas: los informes de gestión.

En los últimos años, como resultado de los procesos de reforma en aduanas y tributación, se han incorporado algunos elementos que

contribuyen a potenciar el proceso de rendición de cuentas. Entre las reformas en la administración tributaria son especialmente importantes: la creación de unidades especializadas en la definición de indicadores de gestión y su verificación, los nuevos procesos de planeación estratégica, los esfuerzos por depurar los criterios interpretativos, las mejoras en el uso de la tecnología informática y en el nivel de profesionalización del personal, la construcción y depuración de bases de datos, así como un conjunto de reformas legales que mejoraron el marco sancionador por el incumplimiento de obligaciones tributarias. En relación con los órganos de control externo, destaca la reciente aprobación de la Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos y la creación del Área de Ingresos Públicos de la Contraloría General de la República.

6.2 Recomendaciones

En el proceso de recaudación, gestión y control de los ingresos tributarios hay elementos y condiciones que constituyen mecanismos o instrumentos de rendición de cuentas. Estos están mejor articulados en la nueva legislación sobre administración financiera y presupuestos públicos, aplicada por primera vez en el año 2002. Sin embargo, todavía no existe un sistema de rendición de cuentas que dé explicaciones en forma veraz, completa, oportuna y responsable en materia de ingresos tributarios, como tampoco una institucionalidad ni una cultura nacional que lo demande y utilice adecuadamente.

Tanto la administración tributaria como los órganos superiores de fiscalización deben atender un conjunto de desafíos en materia de rendición de cuentas, no sólo para cumplir con el deber que les corresponde, sino también para incidir sobre la eficiencia del proceso de gestión de impuestos y sobre la equidad en el trato a los contribuyentes.

Las recomendaciones presentadas aquí no abarcan todas las acciones que los organismos encargados de la recaudación, gestión y fiscalización de ingresos públicos deben emprender para satisfacer las aspiraciones de un adecuado sistema de rendición de cuentas. Las iniciativas estratégicas planteadas tienen en común el cumplir con al menos una de las siguientes características: son inaplazables para la construcción de las bases sólidas de un sistema de rendición de cuentas sobre ingresos tributarios, procuran aumentar la transparencia de cada componente del proceso y fortalecen los ámbitos de control de la gestión de ingresos. Las recomendaciones se han organizado en función del órgano por el que deberían ser

asumidas: la administración tributaria, la Asamblea Legislativa y la Contraloría General de la República.

6.2.1 Recomendaciones para la administración tributaria

1) Fortalecer el control interno, la capacitación y los sistemas de información

Los procedimientos y mecanismos de control interno deben estar diseñados para apoyar una gestión orientada a conseguir sus objetivos. Además de contar con los sistemas de información y el capital humano requeridos para realizar las tareas de planeación, presupuesto, ejecución y evaluación, deben incorporar indicadores estables para medir la eficiencia en la gestión, lo que implica utilizar la valoración del riesgo asociado al cumplimiento de objetivos. Esto garantizará que los informes se emitan de acuerdo con los lineamientos establecidos en la LAF.

2) Mejorar el sistema de informes y difusión de resultados

Fortalecer el compromiso de informar tanto sobre los temas que se relacionan con la imagen de la Administración, como sobre los que acaparan el interés de los controladores políticos y sociales. Es decir, fortalecer los mecanismos verticales y horizontales de rendición de cuentas. La preparación de un informe sobre resultados de gestión solo puede considerarse parte de un sistema de rendición de cuentas, si estos informes tienen periodicidad y características previamente definidas y si contienen información veraz, oportuna, completa y responsable para verificar el cumplimiento de las metas que, a su vez, fueron difundidas al inicio del período evaluado.

3) Revisar el marco legal para modernizar los procedimientos

Aunque el marco legal se discute en otro capítulo, cabe hacer algunas recomendaciones puntuales sobre las que la AT debería procurar que se legisle: obtener mayor autonomía del poder político para la función técnica, fortalecer la protección del derecho de petición y pronta respuesta, racionalizar el uso de potestades para definir normas y procedimientos, mejorar la difusión de las normas y formalizar el uso de internet.

4) Revisar el papel de los auxiliares de la función pública

En este punto sólo cabe subrayar la necesidad de que la gestión de los auxiliares sea transparente. Si se aprueban las reformas a la Ley General de Aduanas, la función de los auxiliares cambiará sustancialmente. En todo caso, la AT debe proporcionar información detallada sobre el número y las características de los auxiliares que cuentan con credenciales, si tienen alguna gestión administrativa o legal en su contra y las tarifas vigentes para los servicios que prestan.

5) Poner la administración tributaria de cara a la ciudadanía

La experiencia internacional demuestra que, cuanto más cercana a las preocupaciones de los contribuyentes es la gestión tributaria, mejores son los índices de eficiencia de la gestión y la valoración de los ciudadanos respecto a la importancia de cumplir con sus obligaciones. Reducir la evasión pasa por crear mayores, mejores y más visibles controles del cumplimiento de obligaciones, pero también por crear cultura de pago en los contribuyentes y facilitarles los procedimientos para el cumplimiento voluntario. La creación de mecanismos de participación ciudadana, como un Consejo de los Contribuyentes, es una iniciativa deseable desde el punto de vista de la rendición de cuentas.

6.2.2 Recomendaciones para la Contraloría General de la República

1) Diseñar mecanismos que favorezcan la rendición de cuentas

Se deben aprovechar las oportunidades que brinda la LAF para definir un conjunto de acciones orgánicas y relaciones interorgánicas que configuren un marco de trabajo propicio para la rendición de cuentas horizontal. En particular, la Contraloría debe contar con mecanismos que le permitan: a) tener claro el flujo de información en conjunto y en relación con la veracidad, pertinencia y oportunidad de la información sobre ingresos tributarios; b) identificar los actores que manejan los puntos críticos en el proceso de información y apoyarlos para que superen sus debilidades; c) desarrollar una alianza con la Dirección de Auditoría Interna del Ministerio de Hacienda para verificar el grado de calidad de los sistemas de control interno y su conformidad con el ordenamiento jurídico y técnico correspondiente.

2) Fortalecer la fiscalización de ingresos para la Asamblea Legislativa

La nueva Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos le otorga a la Contraloría instrumentos para verificar el cumplimiento, validez y suficiencia del sistema de control interno y la eficiencia en torno a los procesos y la gestión de las dependencias de la AT. En el dictamen anual que debe presentar a la Asamblea Legislativa, el órgano contralor tiene la posibilidad de ofrecerle criterios para que despliegue sus facultades de control político y verifique el cumplimiento de sus recomendaciones.

3) Fortalecer el acceso público a la información sobre ingresos y gestión tributarios

La CGR debe validar los sistemas de registro e información sobre recaudación, velar porque la AT garantice el acceso público a la información y disponer de un sistema de alerta temprana sobre la suficiencia de ingresos y su gestión; todas estas acciones fortalecen el ejercicio del derecho de petición.

4) Garantizar los recursos necesarios para un sistema de rendición de cuentas

Las tareas que las instancias de la AT y otras instituciones relacionadas con la recaudación, gestión y control de ingresos deben emprender para que funcione un sistema adecuado de rendición de cuentas requieren de una dotación de recursos humanos y financieros apropiados. La Contraloría puede facilitar la obtención de estos recursos, al pronunciarse sobre la adecuación de sus presupuestos de gastos.

6.2.3 Recomendaciones para la Asamblea Legislativa

1) Analizar los informes recibidos y emitir un dictamen sobre su contenido

Optimizar el uso de sus competencias para el control político de la gestión de ingresos, definiendo los criterios de forma, contenido y plazo para que la AT presente los informes que le solicite. En particular, la Comisión Especial Permanente para el Control del Ingreso y Gasto Público debe desarrollar la capacidad de emitir un criterio técnico sobre los contenidos de los informes que le remita la AT, la Contraloría, el Ministerio de Hacienda o MIDEPLAN, entre otros posibles.

2) Profundizar el uso de las comparecencias

La Asamblea Legislativa debe insistir en el recurso de las comparecencias, como un mecanismo para la petición de cuentas, la interpretación y validación de los resultados que expresan los informes y la definición de criterios para la vigilancia de los asuntos fiscales.

7. BIBLIOGRAFÍA

Asociación Nacional de Agentes de Aduana (ANAA). 1998. Diagnóstico: Estado Actual del Servicio Nacional de Aduanas. San José.

ANAA. 2000. Segundo Diagnóstico sobre el Estado Actual del Servicio Nacional de Aduanas. San José.

Armijo, Marianela. 2000a. Diagnóstico de la metodología de evaluación presupuestaria: informe final. Ministerio de Hacienda: San José.

Armijo, Marianela. 2000b. Propuesta de metodología de evaluación de la gestión presupuestaria: informe final. Ministerio de Hacienda: San José.

Asamblea Legislativa. 2001a. Informe afirmativo de minoría de la liquidación de: Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República, Fiscal y por Programas para el Ejercicio Económico del año 2000. San José

Asamblea Legislativa. 2001b. Informe de labores de la Comisión Permanente Especial para el Control del Ingreso y el Gasto Públicos, 2000-2001. San José.

Asamblea Legislativa. 2001c. Informe negativo a la liquidación: Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República, Fiscal y por Programas para el Ejercicio Económico del año 2000. San José.

Asamblea Legislativa. 2001d. Informe negativo de minoría de la liquidación de: Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República, Fiscal y por Programas para el Ejercicio Económico del año 2000. San José.

Becker, David. 1999. Latin America: Beyond Democratic Consolidation. En: Journal of Democracy v.10, nº10.

Beetham, David. 1994. Defining and Measuring Democracy. Sage Modern Political Series: London.

Calderón, Rosalía. 2000. Observaciones al Anteproyecto de la Ley de Control Interno. Oficio DGAI-369-2000, Dirección General de Auditoría Interna, Ministerio de Hacienda. San José.

Calvo, Silvia. 2002. Respuesta a cuestionario para el Estudio sobre el Libro Blanco de los Ingresos Tributarios. Oficio DGA-72-2002, Dirección General de Aduanas. San José.

Carey, John. 1996. Term Limits and Legislative Representation. Cambridge University Press: New York.

Carey, John. 1998. Strong Candidates for a Limited Office: Presidentialismo and Political Parties in Costa Rica. En: Mainwaring, Scott y Shugart, Matthew. Presidentialism and Democracy in Latin America. Cambridge University Press: New York.

CCAF-FCVI. 1996. Rendición de Cuentas, Informe de Rendimiento, Auditoría Comprensiva: una perspectiva integrada. Guy Leclerc *et al.* Canadá.

CGR. 2001a. El libro blanco de los ingresos tributarios. Propuesta de contenidos. División de Fiscalización Operativa y Evaluativa. San José.

CGR. 2001b. Estudio especial efectuado sobre la Ley 7722, Sujeción de instituciones estatales al pago del impuesto sobre la renta, en lo referente a su aplicación a las entidades bancarias de derecho público. Informe FOE-IP-01-2001, División de Fiscalización Operativa y Evaluativa. San José.

CGR. 2001c. Estudio especial efectuado sobre la Ley 7722 Sujeción de instituciones estatales al pago del impuesto sobre la renta, en lo referente a su aplicación al Instituto Nacional de Seguros. Informe FOE-IP-06-2001, División de Fiscalización Operativa y Evaluativa. San José.

CGR. 2001d. Informe del estudio efectuado en el Servicio Nacional de Aduanas. Informe FOE-IP-07-2001, División de Fiscalización Operativa y Evaluativa. San José.

CGR. 2001e. Informe sobre el diagnóstico de la situación anual de los ingresos públicos en Costa Rica. Informe FOE-IP-03-2001, División de Fiscalización Operativa y Evaluativa. San José.

CGR. 2001f. Proyecto de Ley General de Control Interno. San José.

CGR-CCAF-FCVI. 2001. Seminario internacional sobre gobernabilidad y rendición de cuentas. Contraloría General de la República. San José.

Chirino, Alfredo. 2001. El derecho de acceso a las informaciones públicas y el escrutinio público: la transparencia como instrumento de control democrático. Presentado en el Foro Sobre Responsabilidad y Transparencia en el Sector Público, OEA-OECD, Brasilia.

CIAT. 2001. Atributos mínimos necesarios para una sana y eficaz administración tributaria. Secretaria Ejecutiva, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Panamá.

Cornick, Jorge. 1998. La reforma del sistema Tributario en Costa Rica: 1994-1997. Eureka Comunicación: San José.

Desautels, D. 1994. Reflexiones sobre ética y rendición de cuentas. Discurso presentado por el Auditor General de Canadá en la Universidad de Athabasca. En: Opinions, v.13, nº1. Canadá.

El Financiero. 2002. Estructura Tributaria Injusta. Nº349: 10. San José.

Fearon, James. 1999. Electoral Accountability and the Control of Politicians: Selecting Good Types versus Sanctioning Poor Performance. En Przeworski, Adam; Stokes, Susan y Manin, Bernard (Eds.) Democracy, Accountability and Representation. Cambridge University Press: New York.

Ferejohn, John. 1999 Accoutability and Authority: Toward a Theory of Political Accountability. En Przeworski, Adam; Stokes, Susan y Manin, Bernard (Eds.) Democracy, Accountability and Representation. Cambridge University Press: New York.

FMI. 2001a. Código revisado de buenas prácticas de transparencia fiscal. Disponible en:
http://www.imf.org/external/np/mae/mft/index.htm

FMI. 2001b. Manual Revisado de Transparencia Fiscal. Departamento de Finanzas. Disponible en: http://www.imf.org/external/np/fad/trans/manual/index.htm

Gutiérrez, Miguel y Jorge Vargas-Cullell. 1998. Auditoría ciudadana de la calidad de la democracia: una propuesta para su ejecución en Costa Rica. Proyecto Estado de la Nación. San José.

Herrero, Fernando, Marvin Taylor y J. Flores. 2000. Integridad y transparencia en Centroamérica y República Dominicana. Banco Centroamericano de Integración Económica. San José.

Herrero, Fernando, Marvin Taylor, J. Flores y G. González. 2001. Reforma y control de la hacienda pública en Centroamérica y República Dominicana. Banco Centroamericano de Integración Económica. San José.

Jurado, Julio. 2002. El marco legal para la rendición de cuentas. Proyecto Estado de la Nación. San José.

Lexicon. 1993. New Webster´s Dictionary and Thesaurus of the English Language. Lexicon: Danburg.

Lijphart, Arendt. 1999. Patterns of Democracy. Yale University Press: New Haven.

Linz, Juan y Alfred Stepan. 1996. Problems of Democratic Transition and Consolidation. Johns Hopkins University: Baltimore.

Martínez, Jorge. 2002. Rendición de cuentas en materia fiscal: buenas prácticas internacionales. Proyecto Estado de la Nación. Washington.

Mazzuca, Sebastián. 2000. Access to Power versus Exercise of Power. Democratization and Bureaucratization in Latin America. University of California: Berkeley.

MIDEPLAN. 2001a. Boletín Rindiendo Cuentas: Política Fiscal. Año 3, 3. San José. Disponible en: *http://www.mideplan.go.cr*

MIDEPLAN. 2001b. Plan Nacional de Desarrollo Humano 1998-2002: Informe de Labores del tercer año de la Administración. San José.

MIDEPLAN. 2002. El desempeño del Gobierno en su Accionar Estratégico: Evaluación de Compromisos de Resultados 2001. San José.

Ministerio de Hacienda. 2000a. Informe Anual de Evaluación Presupuestaria para el ejercicio económico del 1999. Dirección General de Presupuesto Nacional. San José.

Ministerio de Hacienda. 2000b. Plan Anual Operativo año 2000: divisiones y administraciones tributarias. Dirección General de Tributación. San José.

Ministerio de Hacienda. 2001a. Informe Anual de Evaluación Presupuestaria para el Ejercicio Económico del 2000. Dirección General de Presupuesto Nacional. San José.

Ministerio de Hacienda. 2001b. Instrucciones para ejecución de la Ley de presupuestos del sector público año 2001. Dirección de Presupuestos. San José.

Ministerio de Hacienda. 2001c. Plan Estratégico de Tecnología de Información. Documento de Diagnóstico. Dirección General de Informática. San José.

Ministerio de Hacienda. 2001d. Resumen de cursos realizados durantes 1999, 2000 y 2001. Oficio PCESO-38-2002, Unidad Técnica de Recursos Humanos. San José.

Ministerio de Hacienda. 2002a. Informe anual de Evaluación Presupuestaria para el Ejercicio Económico del 2001. Dirección General de Presupuesto Nacional. San José.

Ministerio de Hacienda. 2002b. Informe anual de labores del Área de Ingresos 2001. Oficio DVM-108-02, Despacho del Viceministro de Ingresos. San José.

Ministerio de Hacienda. 2002c. Información de Evaluación del Desempeño 1996-2000. Oficio PCESO-38-2002, Unidad Técnica de Recursos Humanos. San José.

Ministerio de Hacienda. 2002d. Informe de eventos de capacitación realizados durante el período 1995 a 1998. Oficio PCESO-47-2002, Unidad Técnica de Recursos Humanos. San José.

Ministerio de Hacienda. 2002e. Informe de labores de la Dirección General de Auditoria Interna 2001. Oficio DGAI-011-2002, Dirección General de Auditoria Interna. San José.

Muñoz, Hugo A. 2000. Responsabilidad y rendición de cuentas. Diccionario Electoral. Instituto Interamericano de Derechos Humanos – Agencia Española de Cooperación Internacional. San José.

North, Douglass. 2001. Instituciones, cambio institucional y desempeño económico. Fondo de Cultura Económica: México.

O´Donnell, Guillermo. 1999a. Horizontal Accountability and New Polyarchies. En: Schedler, Andreas; Diamond, Larry y Plattner, Mark (Eds.) The Self Restraining State: Power and Accountability in New Democracies. Boulder, Lynne Rienner.

O´Donnell, Guillermo. 1999b. Polyarchies and the (Un)Rule of Law in Latin America. En: Méndez, Juan; Guillermo O´Donnell, y Paulo Sergio Pinheiro (Eds.). The (Un)Rule of Law and the Underprivileged in Latin America. Notre Dame University Press: Notre Dame.

O´Donnell, Guillermo. 2001. Human Development, Human Rights, Democracy. Documento preparado para el taller “Calidad de la democracia y desarrollo humano” celebrado en San José, Costa Rica, febrero de 2002.

O’Donell, Guillermo. 1997. Horizontal Accountability and New Polyarchies.

Petrei, H. 1998. Budget and Control: reforming the public sector in Latin America. BID. Washington.

Proyecto Estado de la Nación. 2000. VI Informe sobre el Estado de la Nación en Desarrollo Humano Sostenible. Editorama: San José.

Proyecto Estado de la Nación. 2001. Auditoría ciudadana sobre la calidad de la democracia. Editorama: San José.

Proyecto Estado de la Nación. 2001b. Oferta Técnica para la preparación del capítulo Rendición de Cuentas Sobre Ingresos Tributarios. Proyecto Estado de la Nación, San José.

Proyecto Estado de la Nación. 2002. Memoria del Primer Taller de Consulta sobre la Rendición de Cuentas sobre los Ingresos

Tributarios del 30 de enero del 2002. San José.

Real Academia Española. 1992. Diccionario de la Lengua Española. 21 edición. Espasa Calve: Madrid.

Rodríguez, Loretta. 2002. Información estadísticas del Tribunal Aduanero Nacional. Oficio TAN-005-2002. San José.

Sartori, Giovanni. 1997. Comparative Constitutional Engineering. New York University Press: New York.

Smulovitz, Catalina y Enrique Peruzzotti. 2000. Societal Accountability in Latin America. Journal of Democracy (v1): 4.

Sniderman, Paul; Joseph Fletcher; Peter Russell y Philip Tetlock. 1996. The Clash of Rights: Liberty, Equality And Legitimacy in Pluralist Democracy. Yale University Press: New Haven.

Vargas, Ana J. 2002. Experiencias internacionales en materia de rendición de cuentas: Una exploración de los sitios de Internet de las administraciones tributarias, aduaneras y de las entidades auditoras superiores nacionales e internacionales. Proyecto Estado de la Nación. San José.

Villegas, Harold. 2002. Rendición de cuentas de los ingresos tributarios: caso de Chile. Proyecto Estado de la Nación.

Weber, Max. 1977. Economía y sociedad. Fondo de Cultura Económica: México.

Comunicaciones personales

Costa Rica

Avendaño, Alicia
Barahona, Juan Carlos
Burgués, Antonio
Calderón, Rosalía
Calvo Sáenz, Silvia
Castillo Vargas, Patricia
Cornick, Jorge
Flores Rojas, Fabio
Fonseca, Yalile
Garita, Ronald
González, Rodolfo
Hering, Dagmar
Madrigal, Xenia
Méndez, Ana Cristina
Montero, Marieta
Muñoz, Carlos
Muñoz, Roger
Murillo, Danilo
Philips, Jenny
Quirós, Fabián
Ramírez, Álvaro
Rodríguez Muñoz, Loretta
Rodríguez Picado, Luis
Rodríguez, José Antonio
Román, Mónica
Thompson, Erick
Torrealba, Adrián
Valenciano, Carlos
Vargas, Roger
Vega, Vanessa
Villegas, Sonia
Zuñiga, Maribel

Chile

Arellano, José Pablo
Barra, Patricio
Castelleti, Bárbara
Castillo, Lucy
Fanta, Enrique
Jacquin, Eduardo
Jorrat, Michelle

Keiji Inoue
Lerda, Juan Carlos
Llanos, Hernán
Mandiola Lagunas, Rodolfo
Marfán, Manuel
Moncada, Juan
Muñoz, Mauricio
Sánchez, Juan Francisco
Santibáñez Cabrera, Carlos
Tapia Pardo, Juan
Tapia, Heriberto

Estados Unidos

Asselin, Linette
Barreix, Alberto
Díaz Yubero, Fernando
Sang-Hyup Lee

Capítulo 7

Cultura tributaria

Capítulo 7

Cultura tributaria[1]

Roy Rivera
Carlos Sojo

Resumen

En este capítulo se presenta una perspectiva general de las principales ideas y valoraciones de los ciudadanos sobre el tema tributario, la que podría servir de base para formular algunas hipótesis de trabajo sobre los cambios que deberían hacerse para obtener un compromiso tributario por parte de la sociedad.

La reflexión se enfocó, básicamente, en las representaciones de los ciudadanos con respecto a tributación. Se debe tener presente, por un lado, que estas percepciones se encuentran en buena medida ancladas en el modelo tradicional de estructuración estatal, y por otro, que en los últimos años se han realizado propuestas de cambio político-institucional que provocan nuevas y diferentes apreciaciones de los ciudadanos.

La cultura tributaria es un campo de las representaciones sociales sobre la relación Estado-sociedad que ha sido poco explorado por las ciencias sociales. Por esa razón, se decidió hacer una aproximación descriptiva y exploratoria, con base en un levantamiento de información primaria sobre aspectos cuantitativos y cualitativos. La investigación aporta entonces información de primera mano, que tendrá una utilidad adicional para estudios posteriores.

La información se obtuvo a partir de dos instrumentos: una encuesta nacional que se aplicó a 1200 entrevistados y la organización de varios grupos focales, para obtener el punto de vista de los diferentes actores vinculados con la temática tributaria.

---

1 Los autores desean agradecer a las personas que les brindaron su apoyo como entrevistados directos o como integrantes de los grupos focales, las que mostraron un alto grado de colaboración y desprendimiento. Al equipo del Área de Ingresos de la CGR, Federico Castro, David Cardoza, Randall García, Lisbeth Espinoza y Mariela Azofeifa, que aportaron sus valiosos conocimientos sobre el tema y supervisaron la metodología del estudio. A los colegas de UNIMER-RI por su valioso aporte en la recolección y sistematización de la información, especialmente a Cathalina García, por el profesionalismo y compromiso con que se ocupó del manejo de la información, y a Carlos Paniagua, por su apoyo permanente. A Miguel Gómez, por la preparación del cuestionario y sus oportunos señalamientos. A Fernando Herrero y Guillermo Monge, por sus comentarios sobre la versión final. A Madeline Cocco y Yajaira Ceciliano, por su participación activa, seria y creativa en las distintas fases de la investigación.

El capítulo comprende cuatro secciones: en la primera se presentan algunas consideraciones generales sobre la noción de cultura tributaria; en la segunda, se analizan las representaciones de los costarricenses sobre lo tributario a partir de la información recabada con la encuesta y los grupos focales. En la tercera, se exploran los rasgos comunes que permitirían proponer una tipología de la cultura tributaria nacional, y en la cuarta, se sintetizan las principales conclusiones del estudio.

Principales hallazgos

La cultura tributaria entendida como el universo de representaciones sobre los impuestos y sus relaciones con el compromiso individual y la acción pública es un fenómeno social, por lo tanto, muy sensible a las transformaciones económicas y políticas del país.

La cultura tributaria no es el conocimiento que tienen los ciudadanos sobre sus responsabilidades contributivas y su acción correspondiente, sino la forma en que construyen una imagen de los impuestos a partir de una combinación de información y experiencia sobre la acción y el desempeño del Estado.

Los costarricenses construyen su imagen de los impuestos a partir de tres posiciones básicas que no suponen características excluyentes, sino ciertas tendencias que las particularizan. En la relación ciudadano-impuestos hay tres rasgos dominantes. El primero es una marcada ***indiferencia*** *sobre el manejo y el destino de los recursos, que se traduce en mayor propensión y tolerancia a la evasión. Estas percepciones corresponden a los grupos con menores ingresos relativos, mayor proporción de mujeres, mayor edad relativa y familias más numerosas. El segundo segmento recoge las percepciones de los individuos poco interesados en el destino de los recursos, y asume la forma de cierta* ***hostilidad*** *hacia los impuestos. Este grupo está más preocupado por la calidad de la administración y el manejo de los fondos y comprende los segmentos con mayor proporción de personas casadas y ubicadas en un nivel socioeconómico medio. El tercer grupo concentra a quienes conciben el vínculo con los impuestos a partir de una mayor preocupación por el uso socialmente* ***distributivo****, sobre todo en el financiamiento de programas sociales para grupos vulnerables. Corresponde a los individuos que presentan mayor proporción de residencia en el Área Metropolitana y educación secundaria completa y mayor proporción de jefes de hogar.*

Conclusiones y recomendaciones

1) *En cuanto a la calidad del conocimiento sobre los impuestos, estos se perciben básicamente como el resultado de la transacción tributaria, donde el contribuyente sabe lo que paga y reconoce las razones del pago.*

2) *La visión ciudadana sobre los impuestos es polivalente. Oscila entre la obligación solidaria y la acción inevitable bajo pena de sanción. La población costarricense está convencida de la relación entre la acción contributiva y el tipo de sociedad a la que aspira, pero esta percepción está tamizada por sus valoraciones de desempeño institucional, solidaridad colectiva, justicia y corrupción.*

3) *Dado que el cumplimiento de las obligaciones tributarias es un acto cultural de contenido económico, es comprensible que las determinaciones de la variación se localicen en la condición socioeconómica más que en otras dimensiones de la vida social. Las estrategias de la administración tributaria sensibles a estas consideraciones pueden contribuir a mejorar la calidad de la información de los ciudadanos sobre los impuestos, sus obligaciones y sus derechos como contribuyentes.*

4) *Un rasgo reconocido de la cultura política costarricense es la existencia de una especie de acuerdo ciudadano sobre la importancia y la utilidad de un aparato estatal comprometido con las tareas del desarrollo, especialmente en su dimensión social. En el estudio sobre las representaciones sociales alrededor de los impuestos, esta relación es tanto más directa, cuanto manifiesta la convicción de que, en la transacción impuestos-acciones gubernamentales, el contribuyente se formula una expectativa de beneficio.*

5) *La confianza en las instituciones es vital para la construcción de un vínculo positivo entre los ciudadanos que pagan impuestos y quienes administran y utilizan los recursos. En general, se observa una situación relativamente positiva respecto a las instituciones que "defienden" a los ciudadanos, con relación a las que definen o gastan los impuestos. Es interesante señalar que la Dirección General de Tributación (DGT) tiene una imagen más favorable, producto, posiblemente, de mejoras en la gestión institucional y en la información sobre su desempeño.*

6) *En todo caso, el malestar existente no se dirige hacia quienes deben cobrar los impuestos, sino hacia quienes eluden su obligación de pagarlos y hacia quienes gastan de manera inapropiada los recursos producto de la contribución solidaria.*

7) *La otra cara de la medalla de una política de bienestar se relaciona con el compromiso contributivo de los ciudadanos. En el estudio se advierte una clara voluntad contributiva. Sin embargo, la calidad de esa voluntad se divide cuando se relaciona con el uso potencial de los recursos. Una solidaridad normativa, que no vincula su contribución con el destino de los recursos, convive con una solidaridad racional, que percibe la necesidad de que el impuesto se destine a usos sociales más que a usos productivos.*

8) *En general, la cultura tributaria de los costarricenses parte del reconocimiento de que hay injusticia en la contribución y en el cobro; se cree que los ricos pagan poco y los pobres mucho.*

9) *La cultura tributaria se mueve en medio de una tensión entre el acto penalizado de evasión y la formación de órdenes múltiples de "circunstancias atenuantes". La solidaridad en abstracto entra en conflicto con la evasión en concreto, aspectos que quedan reflejados en el estudio.*

10) *Las representaciones sociales sobre los impuestos son sensibles a la percepción del grado de equidad en el cobro y la contribución. El tema de la evasión está asociado al efecto de demostración negativa, producto de la combinación de mala gestión con falta de solidaridad por parte de los grupos de mayor ingreso relativo. Es posible que las acciones "aleccionadoras" de la administración fiscal contribuyan a disminuir la tolerancia social con los delitos tributarios y a mejorar la confianza en la administración. La disminución de la discrecionalidad contributiva también puede aportar en este sentido.*

1. INTRODUCCIÓN

En este capítulo se presentan los resultados de un trabajo de investigación sobre el tema de la cultura tributaria en Costa Rica realizado por la Facultad Latinoamericana en Ciencias Sociales (FLACSO). El objetivo de ese trabajo fue analizar los principales aspectos que influyen en la cultura tributaria, como la información sobre los acontecimientos públicos, la imagen del Estado, los valores y actitudes respecto a las instituciones del sistema de recaudación y administración de impuestos, la responsabilidad social de los ciudadanos y sus representaciones acerca de la función social del Estado, la evasión y la corrupción.

El capítulo comprende cuatro secciones: en la primera, se presentan algunas consideraciones generales sobre aspectos conceptuales y metodológicos; en la segunda, se analizan las representaciones de los costarricenses sobre el sistema tributario; en la tercera, se exploran los rasgos comunes que permitirían proponer una tipología de la cultura tributaria nacional y en la cuarta, se sintetizan las principales conclusiones.

La información se obtuvo a partir de dos instrumentos: una encuesta nacional que se aplicó a 1200 entrevistados (Anexo 1)[2] y la organización de grupos focales para obtener el punto de vista de los diferentes actores vinculados con la temática tributaria. A partir de esa información, se reconstruyeron las representaciones de los costarricenses respecto a sus derechos y obligaciones como ciudadanos, su espíritu de solidaridad y su percepción del *bien común*. Se consideró que el cruce de información permitiría acercarse más a aquellos aspectos de la matriz cultural que posibilitan una representación singularizada de lo tributario y, en consecuencia, promueven una serie de comportamientos que viabilizan u obstaculizan la aplicación de las recomendaciones técnicas y políticas sobre el tema.

---

2 La encuesta incluye los siguientes módulos: a) información general y específica sobre los impuestos; b) cultura política; c) rasgos probables de la cultura tributaria; d) características sociodemográficas.

La visión panorámica de las principales nociones y la evaluación de los ciudadanos sobre el tema tributario que se presentan en este capítulo podrían servir de base para formular algunas hipótesis de trabajo acerca de los cambios que deberían hacerse para obtener un *compromiso* tributario por parte de la sociedad.

Para analizar las representaciones de los ciudadanos con respecto a la tributación se debe considerar, por un lado, que esas percepciones se encuentran ancladas en el modelo tradicional de estructuración estatal, y por otro, que en los últimos años se han realizado propuestas de cambio político-institucional que provocan nuevas apreciaciones por parte de los ciudadanos.

2. ASPECTOS CONCEPTUALES Y METODOLÓGICOS

Elaborar un estudio sobre la cultura tributaria en Costa Rica implica algunas exigencias: en primer término, se debe fundamentar la pertinencia de un ejercicio de reflexión de esa naturaleza y especificar el punto de partida, y en segundo lugar, es preciso delimitar la noción misma de cultura tributaria en términos generales. En esta sección se resumen los principales elementos que organizan la discusión presentada.

2.1 Consideraciones generales

Un estudio sobre cultura tributaria tiene sentido en la medida en que presenta patrones de comportamiento y formas de pensar respecto al tema impositivo que pueden imputarse a colectividades específicas; por lo tanto, la primera tarea consiste en identificar los elementos que permitan reconocer la existencia de una cultura tributaria.

Es importante aclarar que este trabajo se realizó a partir del análisis de esquemas de representación de lo tributario, mediante la aplicación de técnicas de *discurso verbal* convertidas en texto escrito, y que no se evaluaron prácticas culturales concretas; por eso, no pretende encontrar certezas *inquebrantables*, sino describir la forma en que los ciudadanos perciben el tema.

En otros términos, un estudio sobre cultura tributaria permite establecer la existencia de ideas que, independientemente de la verosimilitud de sus referencias, movilizan los actos y comportamientos de los ciudadanos. Esta información es de suma importancia para los "tomadores de decisiones," pues les dice cómo los ciudadanos construyen su *mundo de significaciones* respecto al tema tributario.

Desde el punto de vista práctico, la preocupación que subyace en las consideraciones sobre la cultura tributaria es potenciar una *moral* contributiva y solidaria, que permita resolver los problemas impositivos en un contexto en el que los ciudadanos no siempre ofrecen el aval requerido para propulsar los cambios recomendados. En este sentido, cabe señalar que la principal *palanca* cultural para modificar la indiferencia respecto al sostenimiento financiero del Estado es generar un cambio en las representaciones de los ciudadanos acerca del sistema tributario y su rol en el financiamiento del Estado (Cortázar, 2002: 7).

En segundo lugar, es necesario señalar que un estudio de la cultura de los individuos en torno a lo tributario es algo más complejo que un estudio coyuntural de la disposición de los ciudadanos respecto al pago de los impuestos, ya que la opinión pública es apenas un *revelador* de ciertos aspectos de esa cultura. En otros términos, la opinión sobre los impuestos mapea la superficie de la problemática y deja entrever algunos de sus componentes y determinantes, pero no expone su real complejidad; por lo tanto, se requieren otros estudios que recuperen algunas dimensiones específicas del tema.

En tercer lugar, el no disponer de investigaciones que sirvieran de referencia y pudieran orientar la formulación conceptual complicó más la tarea, pues en vez de elegir un enfoque se debió construir uno, en el que se delimitaron algunos elementos que deberán retomarse en futuras investigaciones para contar con un marco de interpretación adecuado. En este caso, por tratarse de un estudio pionero, se intentó buscar las recurrencias en la forma de concebir el tema que permitieran definir la cultura tributaria costarricense.

2.2 Aproximaciones al concepto de cultura tributaria

En este apartado se presenta una delimitación conceptual de la noción de cultura tributaria que incluye algunas precisiones sobre la representación social, que es el insumo básico de las configuraciones culturales.

La cultura debe verse como un conjunto de condiciones de creación y recepción de mensajes y de significaciones mediante los cuales el individuo se apropia de las formas que le permiten estructurar su lenguaje y su visión de mundo. Por esta razón, tiene un doble rol en la estructuración de los sistemas sociales y de las lógicas institucionales, pues ofrece representaciones generales que sirven como instrumentos de interpretación (códigos) para todos los temas relacionados con la agenda pública o la vida político-institucional.

Hay una cultura político-institucional que tiene que ver con la forma en que los ciudadanos incorporan una visión determinada de la administración de lo público y del compromiso y la solidaridad nacionales. Esta cultura enmarca la representación de las leyes en las actividades sociales y en los usos de las instituciones y permite tener conciencia de su significación y la necesidad de incluirlas en las prácticas sociales (Lamizet, 1998: 337).

Por su parte, la cultura tributaria, entendida como el conjunto de imágenes, valores y actitudes de los individuos sobre el tema de los

impuestos y el conjunto de prácticas desarrolladas a partir de estas representaciones, permite rehacer el marco de interpretación que ponen en juego los ciudadanos respecto a este tema en relación con las políticas oficiales. El análisis de la cultura tributaria muestra cómo los individuos incorporan una cierta visión, que sirve de referencia para sus prácticas en el tema de los impuestos. Cortázar (2002: 3) señala que temas como el de la valoración social del incumplimiento tributario responden, en gran medida, a las representaciones colectivas en torno a la administración tributaria y al rol del Estado y su relación con los ciudadanos, y que por lo tanto, es preciso actuar sobre esas representaciones.

La cultura tributaria está hecha de un conjunto heterogéneo de informaciones, prácticas y acontecimientos de referencia vinculados entre sí por la forma en que se articulan alrededor de una representación dominante. Por otra parte, hablar de cultura tributaria implica referirse a cómo los ciudadanos se representan el mundo político y a cómo participan en él.

2.3 Las representaciones sociales y la cultura tributaria

La representación social constituye el insumo básico de las configuraciones mentales y de los procesos de (re)construcción de la cultura que guían al individuo a la hora de nombrar y definir los diferentes aspectos de la realidad cotidiana, en el modo de ordenarla e interpretarla y, llegado el caso, de tomar posición respecto a ella y defenderla (Jodelet, 1991: 31). Las representaciones circulan en los discursos, son llevadas por las palabras, se trasmiten en los mensajes e imágenes mediáticas, cristalizan en las conductas (Jodelet, 1991: 32) y tienen como referencia un determinado espacio sociocultural y político.

Las representaciones sociales son categorías aprendidas, en donde el individuo ubica la información recibida; a través de ellas, se interpreta a sí mismo e interpreta el mundo circundante. Están constituidas por definiciones tomadas de la cultura, que le permiten al sujeto clasificar y asignar significado a las múltiples percepciones, sensaciones e interacciones de la vida diaria (Fuller, 1998: 63).

El análisis de las representaciones sociales implica tres dimensiones: los elementos de información de los que disponen los individuos a propósito del objeto de representación; la jerarquización y la organización de esos elementos en un campo de representación y sus actitudes respecto al objeto de la representación (Fuller, 1998: 10 y 11).

En el Gráfico 1 se presenta un esquema de los conceptos sobre cultura tributaria presentados en esta sección.

Gráfico 1: Cultura tributaria

Información
Organización Jerarquización
Actitudes Valores
Representaciones Sociales
Individuos
Estado
Vida Cotidiana
Servicios Sociales
Gestión de Impuestos
DIMENSIONES
CULTURA TRIBUTARIA
Imagen de los Impuestos
Bienestar Social
Justicia Social
Corrupción

En el gráfico anterior se aprecia que lo que permite que las representaciones adquieran una configuración determinada es la combinación de la información, la organización y la jerarquización de los componentes y las actitudes valorativas. A continuación se discute cómo funciona este esquema en el caso de la cultura tributaria:

a) Información. Las representaciones son la forma codificada que asume la información obtenida por los individuos a través de distintos medios. La investigación de este aspecto consistió en un levantamiento de datos acerca de la información de los ciudadanos sobre asuntos políticos en general y sobre la cuestión tributaria en particular, a fin de establecer la naturaleza y los rasgos de este componente básico de las representaciones.

b) Organización y jerarquización. Dado que las prácticas de los ciudadanos se apoyan en la forma de asimilar y organizar la información respecto al tema tributario, es preciso conocer cómo se ordenan los distintos componentes y mediante qué sistema de jerarquización unos elementos resultan centrales y otros periféricos, para poder explicar el principio de codificación/interpretación. Es decir, para establecer qué aspectos ponen los costarricenses en el centro de sus consideraciones sobre la cuestión tributaria.

c) Actitudes y valores. Las representaciones incluyen tomas de posición que se apoyan en ciertas consideraciones éticas. Por lo tanto, es de esperar que haya elementos generales y rasgos específicos compartidos por ciertas colectividades o agrupaciones.

Cualquier esfuerzo por comprender el comportamiento de los ciudadanos sobre el tema de los impuestos pasa por el estudio de sus percepciones y/o representaciones respecto a su relación con el Estado y con la sociedad (las *representaciones sociales* en el Gráfico 1). Alrededor de este doble vínculo se configura un cuerpo de conceptos e ideas que adquiere una forma particular según el contexto y la historia de cada sociedad y que, aún cuando no es claramente perceptible, parece definir ciertos patrones de comportamiento. De ahí la necesidad de aplicar el concepto de cultura tributaria a la recurrencia de esas manifestaciones. Estas configuraciones culturales no obedecen a disposiciones aleatorias de las variables que modelan las visiones y comportamientos de los individuos, sino que se organizan alrededor de matrices conceptuales e informativas estructuradas a partir de insumos de doctrina política y económica, visiones de mundo, memoria histórica, impacto de acontecimientos específicos y elaboración, reelaboración y circulación de los discursos de la sociedad sobre lo político.

En todo caso, lo que permite plantearse el estudio de la cultura tributaria es el presupuesto de que hay un conjunto de representaciones que son compartidas por los ciudadanos en un determinado contexto. Estos elementos constituyen la base de las representaciones de la cultura tributaria y se pueden observar desde tres dimensiones: la vida cotidiana, los servicios sociales y la gestión tributaria; cada una de ellas exige un análisis específico y articulado. Los impuestos son algo diferente como tarea del recaudador, como obligación del ciudadano y como materialización o no de servicios sociales. En el Cuadro 1 se aprecia la forma en que se conectan los tres componentes del esquema analítico para los núcleos temáticos que constituyen las representaciones sobre lo tributario.

Cuadro 1

Núcleos	Indicadores
Imagen de los impuestos	Medios de información
Información general	Nivel de conocimientos del tema
Información específica	Nivel de conocimiento de las instituciones
	Idea de los impuestos
	Visión de los impuestos en una perspectiva diacrónica
	Nivel de honestidad
Visión del sistema tributario	Apoyo político
Bienestar social	Idea del financiamiento de los servicios y prestaciones sociales
Visión de la relación entre impuestos y servicios	Definición de los servicios
	Localización de los servicios
	Nivel de satisfacción con los servicios
	Relación entre impuestos e instituciones públicas
Justicia social	Percepción del tratamiento fiscal diferenciado
Sistema fiscal y equidad	Opinión sobre el sistema fiscal en perspectiva temporal
Corrupción y fraude fiscal	Apropiación de bienes o fondos públicos
	Evasión

3. LA CULTURA TRIBUTARIA DE LOS COSTARRICENSES

En este capítulo se describen los rasgos generales de las representaciones de los costarricenses sobre lo tributario. El análisis se ordena a partir de los elementos conceptuales y metodológicos que - según se discutió en la sección anterior - constituyen la cultura tributaria; esto quiere decir que se revisa la información sobre los cuatro componentes propuestos: imagen de los impuestos, bienestar social, justicia social y corrupción (Gráfico 1).

3.1 Imagen de los impuestos

La forma en que los ciudadanos conciben los impuestos está relacionada con la información que manejan. Esta información proporciona elementos para el ordenamiento y la jerarquización del tema y, por lo tanto, posicionamientos para arribar a juicios o valoraciones. En otros términos, la información y su valoración son fundamentales para comprender las representaciones de la cultura tributaria. En los acápites siguientes se revisa la forma en que los costarricenses se apropian de la información general y específica sobre el tema de los impuestos.

3.1.1 La información

Para poder comprender el tema tributario, como cualquier otro que involucre decisión pública y acción ciudadana, se le debe ubicar en el terreno de la información. La forma en que se representan los impuestos y cómo incluye o no elementos deseables de parte de la Administración tiene que ver con su transformación en asunto público. Se debe reconocer que hay fórmulas de información que forman parte de los procesos de socialización y también son importantes en la estructuración de la cultura tributaria. Los medios de comunicación se han convertido en el principal intermediario con la sociedad, pues han tomado el lugar de los partidos políticos en tanto defensores del pueblo, como interlocutores entre unos y otros y también, de alguna manera, como fiscales de los actos de gobierno (Ferrari y Mazzina, 2001: 11).

Por lo tanto, el primer paso en cualquier iniciativa de reformulación del esquema tributario es elaborar un diagnóstico acerca de cómo los ciudadanos se apropian de la información, para identificar los mecanismos que se deben reforzar para sentar las bases de un *compromiso tributario*. En este sentido, los resultados de la encuesta confirman la importancia del periódico y la televisión como generadores de representaciones de lo público. Para informarse de lo que pasa en el país, el 94% de los entrevistados utiliza la televisión (31% como único medio), el 60.6% utiliza el periódico y el 28%, la radio. Aunque se destaca el uso masivo de la televisión como recurso informativo, en comparación con otros estudios,[3] también es

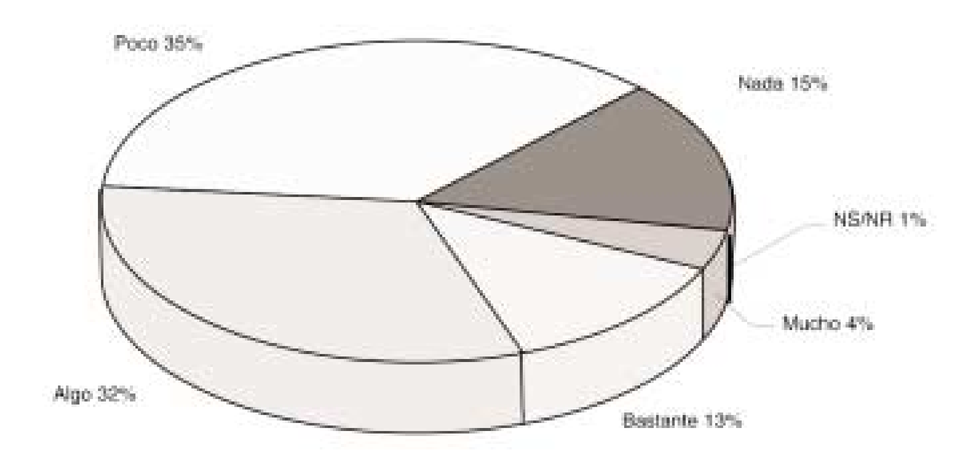
3 Uno de los participantes en el grupo focal con los sindicalistas manifestó lo siguiente: Las personas cuando pagan los impuestos no tienen capacidad para razonar por qué los pagan, debido al desconocimiento de la responsabilidad ciudadana con respecto a la esencia de lo que son los impuestos; el Artículo 18 de la Constitución dice que los ticos tienen la obligación de contribuir con los gastos del estado, lo que implica todo el gasto del Gobierno y todo el desarrollo social y económico del país. Desde la escuela se ha fallado, la cultura tributaria debe ser una materia como estudios sociales. Lo que pasa es que en Costa Rica no se ha llegado a esto por razones de tipo ideológico, si la gente entiende que lo que paga se va a otros lados, esto carga el reclamo de para qué sirven los impuestos.

significativa la importancia de la prensa. Este dato se comprueba con la respuesta a la pregunta *¿Cómo recuerda cuándo debe pagar impuestos?*: el 17% de los entrevistados depende de la televisión (la misma proporción que mediante avisos a su casa) y el 13%, del periódico.

Las percepciones de los ciudadanos respecto a temas específicos se relacionan con un contexto de comunicación en el que los actores que se movilizan en los ámbitos donde el tema toma forma discursiva le dan una significación que se proyecta hacia la sociedad. Los actores institucionales movilizan una idea del *asunto* que sirve de referencia para sus prácticas y que los ciudadanos incorporan en forma diferente, pero dejando siempre una marca en el imaginario social.

En el Gráfico 2 se aprecia que una proporción considerable de los costarricenses manifiesta estar "algo informados" sobre el cobro de los impuestos.

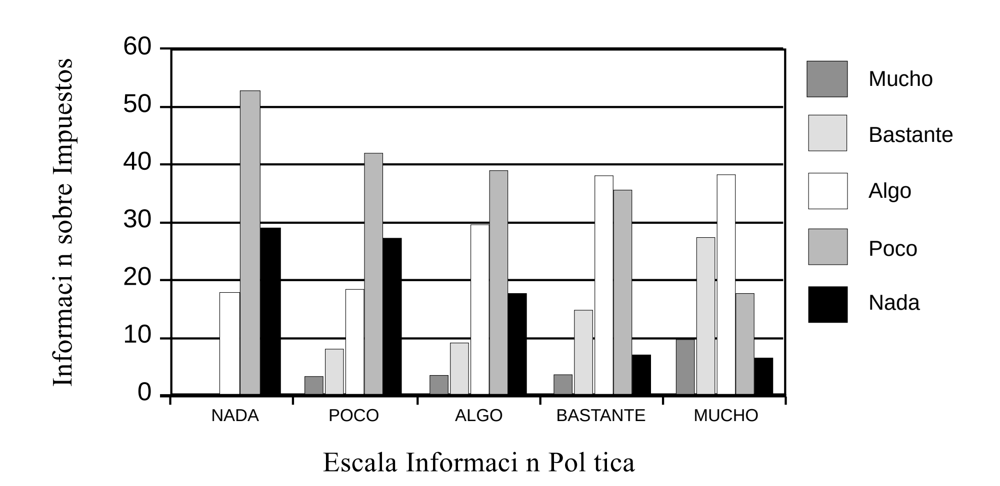
Gráfico 2
¿Qué tan informado está sobre el cobro de los impuestos?



En el Gráfico 3 se aprecia que hay una clara relación entre la información sobre los impuestos y la información política de los entrevistados; esta relación es directamente[4] proporcional: conforme la información sobre los impuestos disminuye, aumenta la información política.

4 La variable información política consta de cuatro preguntas que señalan conocimientos políticos básicos: duración del período presidencial, número de diputados, nombre del presidente de la Asamblea Legislativa y nombre del presidente de Estados Unidos de América. La respuesta correcta a las cuatro preguntas corresponde a muy informado, la respuesta incorrecta a las cuatro, corresponde a nada informado.

Gráfico 3
Información sobre impuestos e información política



Por otra parte, hay una relación de correspondencia entre la información respecto al cobro de los impuestos y el apoyo al sistema; los que no lo apoyan, tienen un bajo nivel de información.

Una de las cuestiones que se debe analizar posteriormente es si la forma en que los costarricenses expresan su conocimiento de lo tributario tiene relación con la entrega informativa que realizan las instituciones encargadas de la gestión de impuestos[5].

5 A juicio de algunos de los participantes en los grupos focales, esta entrega no es sistemática ni suficiente y tiende a ser focalizada. Según los empresarios que participaron en el grupo focal, la administración enfatiza en los famosos grandes contribuyentes: el sistema está hecho para cobrarle a los pocos que son más visibles, entonces tampoco la administración se ha interesado en divulgar la información (...) el sistema está enfocado en un cobro muy focalizado en ciertos grupos de contribuyentes, a esos sí se les da información (...) hay una asimetría en la divulgación de la información que está relacionada con la forma en que se concibe el sistema y en cómo los administradores del mismo interpretan su misión.

3.1.2 La visión de los impuestos

Los datos de la encuesta permiten establecer que, aunque un porcentaje significativo de los ciudadanos tiene la percepción de que maneja suficiente información sobre los impuestos, cuando se trata de definirlos y de establecer para qué sirven, no hay una representación social uniforme.

Los costarricenses definen los impuestos en diversas formas. Los encuestados dieron diferentes respuestas a la pregunta sobre qué son los impuestos (IMP.1), aunque se destacan las que asocian el término con la generación de ingresos para el Estado o el Gobierno (40%). También hay definiciones que recuperan la idea de deber u obligación de los ciudadanos (7,8%) y de porcentaje que se cobra a todo ciudadano (7,8%).

Al ser consultados sobre la utilidad de los impuestos (Cuadro 2), la mayoría de los entrevistados reconoció la relación entre impuestos y actividad pública tanto en programas sociales como en obras de infraestructura o gasto en general.

Cuadro 2
Para qué sirven los impuestos

	Opinión	Frecuencia	Porcentaje
1	para financiar al Gobierno/Estado	250	20,8
2	para mejorar las condiciones de vida de todos	125	10,4
3	para financiar programas sociales	252	21,0
4	para ayudar a los que menos tienen	29	2,4
5	para financiar programas de seguridad	4	0,3
6	para que otros se los roben	57	4,8
7	para financiar a ladrones y corruptos	39	3,3
8	para financiar la construcción de infraestructura	235	19,6
10	para pagar la deuda interna	11	0,9
11	fondos del Gobierno	1	0,1
12	no sirven para nada	14	1,2
13	para el beneficio del país	34	2,8
14	para regalarle la plata a otra gente	11	0,9
15	para pagar salarios	9	0,8
16	para mantener las municipalidades	5	0,4
17	para pagar la deuda externa	8	0,7
18	para pagar los servicios públicos	5	0,4
99	NS/NR	111	9,3
	Total	1200	100,0

En la definición sobre la utilidad de los impuestos se confunden diferentes planos de razonamiento, que por lo general, se ordenan alrededor de dos polos. Uno tiene que ver con la idea construida de primera mano, a partir de las apreciaciones de los ciudadanos sobre la actuación de las instituciones y las figuras públicas, y que se reduce a verlos como mecanismos para generar ingresos. No es casual que el 77,1% de los entrevistados esté de acuerdo o muy de acuerdo con la afirmación de que hay que pagar impuestos porque *es la forma de financiar los gastos del Estado.* El segundo polo recupera un horizonte ético-político vinculado a cierta noción de responsabilidad de la sociedad, pero en un contexto en el que las certidumbres institucionales se han desvanecido[6] y las expectativas respecto del desempeño de los actores gubernamentales son muchas y no se cumplen o son de bajo perfil.

Como se verá más adelante, esta dualidad se confirma en el análisis de los segmentos propuestos como tipología de la cultura tributaria costarricense, donde toma la forma de una mayor preocupación por el uso socialmente distributivo de los recursos, frente a la preocupación por la probidad o la sana administración.

La múltiple significación que le asignan al término puede tener que ver con trayectorias de vida, experiencias laborales, situación socioeconómica, escolaridad y configuración de la cultura política en general. Pero el elemento determinante en la construcción de una visión de los impuestos es la información con que cuentan los ciudadanos.

Si se interroga a los ciudadanos en términos de deseabilidad, manifiestan su preferencia por el rendimiento directo de la transacción tributaria. Consultados sobre si los impuestos deben ser "para financiar, en forma general, los gastos del Estado" o más bien "para financiar los servicios que reciben los ciudadanos", el 84% se inclinó por la segunda opción, como se observa en el Cuadro 3.

6 Estos aluden al desencuentro entre las expectativas sociales y políticas respecto a las funciones públicas. Sobre este tema puede consultarse (Kliksberg, 1991).

Cuadro 3
Los impuestos deben ser para...

Opinión	Porcentaje
Los impuestos deben ser para financiar, en forma general los gastos del Estado	14,4
Los impuestos deben financiar los servicios que los ciudadanos reciben	84,0
Ambos	0,3
NS/NR	1,3
Total	100,0

Por otra parte, la representación que tienen los ciudadanos sobre el impuesto y su administración tiene mucho que ver con la forma cómo se maneja el tema en el ámbito gubernamental y con el tipo de imagen que se proyecta. Si las señales que emanan de la administración tributaria son omisas, erráticas, inductivas o coherentes, así tenderá a inscribirse el tema en el imaginario social. Sin duda la práctica de informar a los ciudadanos es determinante en la construcción de sus *puntos de vista*.

Otro indicador de esa aparente ambigüedad en las respuestas a las preguntas relacionadas con la información sobre el tema tributario es el conocimiento un tanto difuso de las instituciones que cobran los impuestos en el ámbito nacional (Cuadro 4).

Cuadro 4
Quién cobra los impuestos nacionales

Instituciones	Porcentaje
Dirección General de Tributación Directa	32,8
Ministerio de Hacienda	21,3
La Contraloría	0,5
El Gobierno	2,3
Municipalidad	1,7
ARESEP	0,2
Los Bancos	0,1
El Registro Nacional	0,1
INS	0,4
Asamblea Legislativa	0,2
NS/NR	40,6
Total	100,0

Puede apreciarse que más de la mitad de los entrevistados tiene una percepción adecuada del origen del cobro, aunque por lo menos un 40% no supo responder. No obstante, cuando se hace referencia a cada uno de los impuestos que pagan, las respuestas tienden a ser más precisas. El origen institucional del cobro es más opaco para los individuos que el impuesto específico, lo que pone de manifiesto un rasgo particular de las representaciones sociales sobre el tema: las visiones están atadas a los tributos y a su uso por parte del gobierno, en tanto que la imagen del recaudador institucional no queda muy clara dentro del imaginario social.

No sucede lo mismo cuando se pregunta quién cobra los impuestos en el cantón (Cuadro 5), pues los entrevistados señalan en forma clara a la municipalidad.

Cuadro 5
Quién cobra los impuestos cantonales

Instituciones	Porcentaje
Municipalidad	79,8
Tributación Directa	0,4
Oficinas del Ministerio de Hacienda	0,2
Gobierno	0,5
INS	0,1
NS/NR	19,1
Total	100,0

También se sabe que el impuesto territorial se le paga a la municipalidad, que fue mencionada por el 65,5% de los entrevistados. La facilidad para asociar la municipalidad con el cobro de los impuestos cantonales, posiblemente tiene que ver con el hecho que se trata de una institución más próxima a los ciudadanos.

En síntesis, los datos obtenidos parecen indicar que la visión de los ciudadanos sobre los impuestos está estrechamente vinculada a la información y la percepción sobre el sistema político en general, por lo que las expresiones de malestar en uno u otro sentido se reflejan en los comportamientos individuales. En segundo lugar, se aprecia que la entrega informativa de las instituciones relacionadas con el acto tributario tiene un efecto difuso en la formación de opiniones sobre los impuestos, y por tanto, en las representaciones sociales sobre ellos. Las imágenes de los impuestos exploradas a partir de su definición normativa como fuente de recursos para el gasto general o para la inversión a favor de los ciudadanos ilustran esta tensión. Por

último, y como conclusión, las representaciones sociales parecen responder más a la condición de *pagadores* que saben cuánto entregan y a quién, que de *ciudadanos* plenamente convencidos de las visiones y misiones institucionales.

3.2 Impuestos y bienestar social

Indiscutiblemente, los impuestos se relacionan con la idea de bienestar social que cada sociedad define como horizonte. En Costa Rica existe un modelo de sociedad y de gestión pública conformado alrededor de la idea de que le corresponde al Estado ofrecer las condiciones para la materialización de los derechos sociales y políticos, es decir, para la realización de la ciudadanía sustantiva.

Desde esa perspectiva, el Estado debe cumplir con el papel de proveedor de ciertos servicios; esto es parte de su obligación con los ciudadanos y se establece a partir de una suerte de *contrato social* moral. Sin embargo, ha habido ciertos cambios y los ciudadanos ya no imaginan al Estado como el único responsable de resolverlo todo. Por ejemplo, la respuesta de los entrevistados a la pregunta de si el Estado debía resolver todos los problemas de la gente fue mayoritariamente negativa: 71,8%. La representación del Estado como *factotum* ha comenzado a fracturarse, y aunque un importante porcentaje de la población sigue pensando en congruencia con una cultura política del bienestar[7], otro sector cree lo contrario. Esto indica que la representación de la relación entre demanda social y tratamiento institucional está adquiriendo otras formas.

A continuación se analiza la relación entre impuestos y bienestar a partir de la visión de los costarricenses sobre la responsabilidad social del Estado y su propia responsabilidad contributiva.

3.2.1 Principales representaciones sobre la responsabilidad social del Estado

Para entender las prácticas culturales de los costarricenses con respecto a lo tributario se deben analizar sus representaciones sobre la responsabilidad y la función social del Estado, a fin de extraer algunas conclusiones sobre la disposición de la ciudadanía para asumir un compromiso impositivo. La manera como se representa

7 La cultura política del bienestar se entiende en el mismo sentido en que lo plantea Offe (1988), como la base del funcionamiento de un modelo estatista de organización de la sociedad y de la configuración institucional.

este nexo entre Estado y ciudadanía puede dar una idea de la capacidad de los ciudadanos para contextualizar el *pacto tributario* y explicar los comportamientos no deseables en términos de eficiencia tributaria.

Los ciudadanos tienen una idea acerca de cómo debe participar el Estado en la obtención del bienestar social y cuáles son sus responsabilidades; esta idea depende de su nivel de confianza en las instituciones y en el uso de los fondos públicos. Es importante establecer hasta qué punto los costarricenses vinculan los logros alcanzados en el plano del bienestar con la política tributaria y cuál es su grado de satisfacción respecto a los servicios y políticas de protección social. De acuerdo con la encuesta, el nivel de satisfacción con los servicios y prestaciones es, en general, bueno, con excepción de la reparación de caminos y carreteras. No obstante, en general, los entrevistados consideran que el Estado es un mal administrador y prestador de servicios (68%). Córdoba y Seligson (2001:58) ya habían establecido que los costarricenses son comparativamente más críticos que los demás centroamericanos.

Los entrevistados también consideran que en la gestión gubernamental hay un trato diferenciado en cuanto al acceso a bienes y servicios. Un alto porcentaje (85,3%) cree que, tanto en el Gobierno Central como en las municipalidades, las cosas se consiguen si se tienen buenas conexiones.

En el Cuadro 6 se presentan los servicios y prestaciones del Estado que, según los entrevistados, requieren mejoras. Es interesante advertir que estas demandas se agrupan en las mismas instituciones y prestaciones sociales que constituyen la base de legitimación del sistema político, como se ha señalado en otros estudios (Sojo, 1995). También hay que destacar la importancia asignada a la creación de fuentes de empleo y a la seguridad ciudadana.

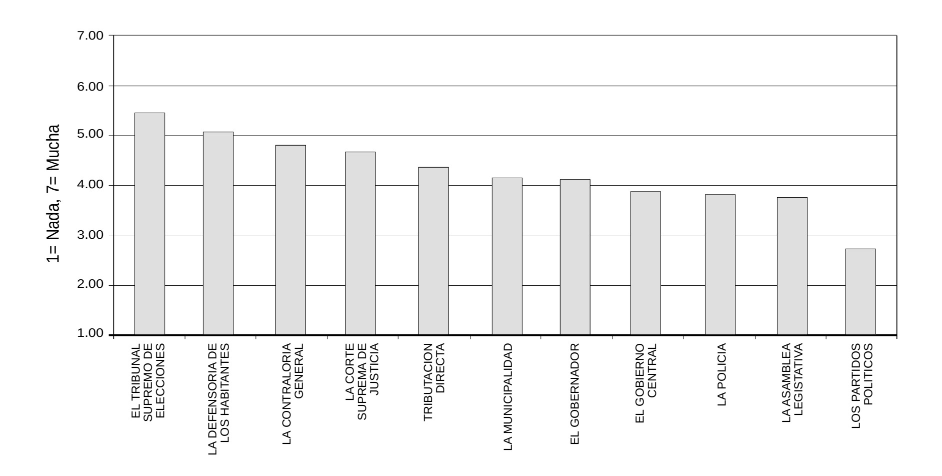
Cuadro 6
Qué servicios requieren mejoras urgentes

Servicio o prestación	Porcentaje
Servicio de salud	32,1
Educación	16,5
Protección social	4,0
Creación de empleo	17,3
Ayudas a la inversión	1,2
Medio ambiente	7,2
Ayudas para la juventud	5,7
Ayudas para la tercera edad	2,4
Seguridad ciudadana	11,7
Infraestructura	2,0
Total	100,0

Los impuestos suponen el cumplimiento de una obligación individual con la sociedad por intermediación del Estado que se apoya en esta premisa: los ciudadanos deben asumir la solidaridad social y la responsabilidad contributiva. Se parte de que la economía y la organización de la sociedad moderna no garantizan el bienestar general de la población y se delega en el Estado la responsabilidad de cumplir con esa función. No obstante, los procesos de autonomización y especialización de la administración y la frecuente falta de credibilidad de los ciudadanos en las instituciones públicas, llevan a que lo tributario tienda a convertirse en un campo de tensión delineado por la relación conflictiva entre recaudación de impuestos y contribución.

Los datos obtenidos permiten esbozar algunas imágenes sobre la credibilidad en las instituciones estatales y, en consecuencia, hacerse una idea de los niveles de legitimidad del sistema político. Hay una evidente tendencia (Gráfico 4) a confiar más en las instituciones relacionadas con la administración de justicia y la protección de la ciudadanía (el Tribunal Electoral, la Defensoría de los Habitantes, el sistema judicial y la Contraloría), que en las instituciones que ejecutan las políticas (el Gobierno Central, que cobra los impuestos, y la Asamblea Legislativa, que los define y autoriza el gasto público). Conviene destacar la percepción relativamente favorable de la Dirección General de Tributación, que puede ser el resultado de que se perciben mejoras en la gestión de la entidad y en la información que entrega a los ciudadanos.

Gráfico 4
Confianza en las instituciones



3.2.2 La responsabilidad de contribuir desde el punto de vista de los ciudadanos

En Costa Rica, la contribución ciudadana se plantea como una obligación cívica que encaja en un modelo de Estado con una clara vocación y función social. Sin embargo, ha pasado a convertirse en una dinámica, la mayoría de las veces coercitiva, ante la cual los ciudadanos reaccionan en forma diferente.

Los individuos pagan en respuesta al modelo punitivo de tributación. De acuerdo con los entrevistados, las principales razones para pagar los impuestos están relacionadas con el castigo y el control[8]. Se les

8 Un sindicalista que trabaja en el campo de la administración de impuestos argumentó: Los que trabajamos ahí, sabemos que las personas pagan sus impuestos porque tienen que pagarlos, pero no tienen idea de para qué son o por qué si no los pagan se exponen a sanciones y perjuicios; no hay un deber cívico moral ni una educación para hacerlo, porque el sistema no lo permite. Esto sucede no por sectores, sino en un ámbito generalizado. Otro sindicalista opinó de manera semejante respecto del modelo de tributación: El contribuyente paga los impuestos porque está obligado, porque se le viene la Administración Tributaria encima, le impone una sanción, le cobra intereses sobre la diferencia; es una obligación: “lo hago o lo hago”. La administración tributaria lo acorrala, la persona no razona. No como los norteamericanos, que sí tienen esa cultura; ellos desde aquí pagan sus impuestos. En la perspectiva de los empresarios hay amplias coincidencias al respecto. De acuerdo con la opinión de uno de ellos, la misma palabra impuesto supone una determinación que sobrepasa el parecer y la voluntad del individuo. A su juicio, es una penalización, la palabra impuesto es algo que está contra la voluntad suya, no se habla de tributos (...) no me están dando ninguna opción, pero si es una penalización, es una cosa que me imponen, no es la Iglesia que me dice que quieren levantar la torre o comprar una campana y que con cuánto contribuyo; voluntariamente, yo decido cuánto doy. Aquí no hay quite, aquí me dicen si usted gana tanto, paga tanto y se acabó, aquí no hay opciones, es una penalización contra mi ingreso.

preguntó si la contribución es mayor o menor que antes, y a quienes contestaron que es mayor o mucho mayor (N= 382) se les interrogó acerca de la causa principal. Los resultados (Cuadro 7) indican que sólo el 12% considera que la razón principal es *el deber cívico*, contra motivos asociados a la sanción potencial, la mejor administración o el control de las instancias responsables.

Cuadro 7
Razones para pagar los impuestos

Razones para pagar impuestos	**Porcentaje**
Tributación controla más a los contribuyentes	39,8
La mayoria de gente paga los impuestos, porque hay castigos	17,5
La mayoría de la gente cumple porque le retienen parte del salario	12,8
Las personas saben que pagar impuestos es un deber cívico	12,0
La mayoría de gente cumple porque si no lo hace comete un delito	9,9
Porque ahora hay más lugares donde pagar	5,2
Porque les da vergüenza no pagar	2,1
Ninguna	0,3
NS/NR	0,4
Total	100,0

El concepto de contribución adquiere significados dependiendo del modelo de administración, del contexto político-institucional y de la perspectiva de los ciudadanos sobre la responsabilidad social del Estado, de sus conciudadanos y la suya propia[9]. Este vínculo puede analizarse a partir de una revisión diagnóstica (el ser) o de una postura de deseabilidad (el deber ser). La información recabada en este estudio se sitúa más bien en el primer plano, aunque permite trazar algunas líneas que podrían configurar un enfoque no tecnificado, humanizado, sancionado socialmente y equilibrado, en lo que tiene que ver con la magnitud del aporte de los ciudadanos.

En el imaginario social pareciera persistir el vínculo entre entrega y devolución que esconde el *contrato social* entre el Estado y los ciudadanos, que tienden a reclamar una mayor asociación entre pago de impuestos y mejora en las condiciones de vida y en la infraestructura del país. El pago de impuestos sin reciprocidad institucional no se considera la mejor situación.

Se encontró que los ciudadanos estarían dispuestos a pagar más impuestos si estos cumplen una función social y se traducen en

9 Cornick (1998: 43) señala lo siguiente: Aunque los textos de finanzas públicas no suelen incluir este tipo de criterios, está claro que la reforma del sistema tributario es, ante todo, un problema político, que no será resuelto exitosamente si no se cuenta con legitimidad y con apoyo de la ciudadanía.

servicios o prestaciones. Cuando se preguntó si estarían dispuestos a pagar más impuestos para mejorar los servicios, un 80% respondió que estaba de acuerdo y muy de acuerdo. En el Cuadro 8 se aprecia que esta opinión se repite para las prestaciones y los servicios específicos.

Cuadro 8
¿Hasta qué punto está de acuerdo en pagar impuestos para financiar esos programas?

Servicios y Programas	Muy de acuerdo y de acuerdo (porcentajes)
Programas para la niñez	96,7
Educación pública	95,1
Programas para la tercera edad	95,0
Programas contra la pobreza	92,9
Programas de protección del ambiente	92,9
Servicios de salud	92,1
Servicios públicos de seguridad	90,6
Pensiones	87,7
Construcción y mantenimiento de carreteras y caminos	87,4
Programas para ayudar a los productos agrícolas	86,7
Programas de mejoramiento de la producción nacional	83,6
Programas para hacer más eficiente al estado	68,9
Programas de modernización del estado	65,5

En primer lugar, se observa un alto grado de acuerdo respecto al uso de los recursos derivados de los impuestos para financiar toda clase de servicios públicos, aunque dentro del apoyo general se advierten por lo menos tres niveles de gradación. Por encima del 90% de acuerdo están los programas de carácter social, con la adición de dos dimensiones no asociadas a *lo social*: la cuestión ambiental y los servicios de seguridad pública. En segundo lugar, con proporciones entre el 80% y 90%, se encuentran los servicios de apoyo a la producción y la atención de pensiones, y en el tercer nivel, con proporciones de 69% y 65%, la financiación de programas de mejoramiento de la eficiencia y de modernización del Estado. En el marco de un apoyo general al uso de los recursos para el financiamiento de servicios públicos hay una jerarquía, y los valores que la ordenan apuntan a principios de solidaridad y equidad social.

Consultados acerca del uso que darían a los recursos generados por impuestos, las preferencias favorecen la idea de una mejor administración, aunque una proporción importante se inclina por una asignación de los recursos con un destino social más selectivo (Cuadro 9). Es interesante señalar que las mujeres tienden a favorecer la asignación selectiva, mientras que los hombres se inclinan más a

favor de la mejor administración. Esta observación es importante, porque muchas variaciones no han resultado significativas al cruzarlas con género.

Cuadro 9
Opinión sobre prioridades en la asignación del gasto

Prioridad	Frecuencia	Porcentaje
Administraría mejor el dinero recaudado	676	56,3
Permitiría el acceso a los servicios y ayudas sociales solo a los que verdaderamente lo necesitan	452	37,7
Dejaría de ofrecer algunos servicios públicos y prestaciones	44	3,7
NS/NR	28	2,3
Total	1200	100,0

Si se relaciona la imagen de prioridad con el nivel socioeconómico, se advierte que la preocupación por una adecuada asignación selectiva tiende a ser más frecuente entre los grupos de niveles bajos, eventuales beneficiarios de la ayuda, que entre los niveles medios y altos, donde es mayor la contribución y el interés por una sana administración.

Las representaciones de los ciudadanos respecto a la responsabilidad de contribuir se desdoblan con respecto a los usos de los recursos generados[10]. La posición social, en términos socioeconómicos, es determinante en cuanto a la percepción sobre el deber ser del uso de los recursos generados mediante las contribuciones tributarias, como se observa en el Cuadro 10.

Cuadro 10
Prioridad en la asignación de gastos y nivel socioeconómico (%)

Prioridad	Medio Bajo	Medio/Medio	Medio Alto/Alto	Total
Administraría mejor el dinero recaudado	46,8	59,2	62,5	56,3
Permitiría el acceso a los servicios y ayudas sociales solo	44,8	36,9	29,9	37,7
Dejaría de ofrecer algunos servicios públicos y prestaciones	3,5	3,0	5,4	3,7
NS/NR	4,9	0,8	2,3	2,3

10 Uno de los sindicalistas que participó en los grupos focales resume esta particularidad del razonamiento ciudadano de la siguiente manera: Hay una doble moral en este asunto, si yo no estoy percibiendo adónde va el dinero que yo estoy aportando como sujeto de tributo, yo no puedo decir que debo de pagar los impuestos en ese porcentaje; a nadie le gusta pagar impuestos, los que pertenecemos a un estrato medio y de medio para abajo, no nos hace mucha gracia porque sabemos que esos tributos no se van a utilizar adecuadamente, sabemos que se van a ir a reparar el déficit fiscal que hay; y los que están arriba, tampoco tienen interés.

3.3 La representación de la justicia social y la solidaridad

Las visiones de justicia social y solidaridad constituyen elementos centrales en la elaboración de las representaciones sobre lo tributario. En este campo hay planos superpuestos y aparentes contradicciones, sobre todo porque se cruzan las elaboraciones hechas sobre las *instituciones imaginadas* y las expectativas ligadas a un orden de deseabilidad, con las manifestaciones primarias del sentir respecto a la justicia y la solidaridad en concreto.

3.3.1 Justicia tributaria

Con respecto a la visión de la justicia en la administración y recaudación de los impuestos[11], en términos generales, los entrevistados consideran que el sistema no es justo, aunque un porcentaje significativo reconoce que el pago de los impuestos permite el acceso a los servicios públicos y sociales, como se aprecia en el Cuadro 11. La mayoría de los entrevistados concuerda con las razones de justicia asociadas al acceso a los servicios públicos, pero está en desacuerdo con que el sistema tributario sea justo, porque es socialmente progresivo, es decir, beneficia a los menos favorecidos y capta más entre los más acomodados. En otras palabras, las percepciones favorables se refieren a la relación impuestos-oferta de servicios, y las desfavorables se relacionan con el vínculo impuestos-equidad.

Cuadro 11
Razones de justicia en el cobro de los impuestos

	Los impuestos que paga corresponden a los servicios que recibe		Los impuestos que paga corresponden a los servicios que recibe		NS/NR	
	Muy de acuerdo/Acuerdo		En desacuerdo/Muy desacuerdo		NS / NR	
	Frecuencia	Porcentaje	Frecuencia	Porcentaje	Frecuencia	Porcentaje
El cobro de impuestos actual es justo porque permite que todas las personas puedan tener acceso a los servicios públicos y sociales	754	62,2	421	35,1	25	2,1
El cobro de impuestos es justo porque da un trato preferencial a los menos favorecidos	483	40,2	686	57,2	31	2,6
El cobro de impuestos actual es justo porque pagan más los que más tienen	325	27,1	848	70,6	27	2,3
Los impuestos que paga corresponden a los servicios que recibe	696	58,0	848	39,4	32	2,7

Las apreciaciones sobre la justicia están muy relacionadas con la ponderación del esfuerzo contributivo de los distintos sectores sociales. Las definiciones sobre la justicia no dependen sólo de la voluntad y la capacidad contributiva, sino de la percepción del esfuerzo y el aporte de los otros.

11 Como los señala Brenes (1997:6), aún en caso de prescindir del sistema tributario para fines distributivos, si se desea incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, es esencial que el sistema sea percibido por los contribuyentes como justo o, al menos, libre de arbitrariedades.

Cuadro 12
Quiénes pagan más impuestos

Tipo de Contribuyente	Mucho		Razonable		Poco		NS/NR	
	Frecuencia	Porcentaje	Frecuencia	Porcentaje	Frecuencia	Porcentaje	Frecuencia	Porcentaje
Ricos	48	4,0	188	15,7	880	73,3	84	7,0
Asalariados	566	47,2	471	39,3	92	7,7	71	5,9
Pobres	752	62,6	225	18,8	154	12,8	69	5,8
Clase Media	500	41,7	566	47,2	80	6,7	54	4,5
Los cuenta propia / los que tienen negocios	263	21,9	404	33,7	415	34,6	118	9,8

La percepción ciudadana sobre la magnitud de la contribución impositiva recoge, en general, las siguientes imágenes: los ricos pagan poco (73%) y los pobres mucho (63%). Por otra parte, quienes tienen la percepción de que los pobres pagan mucho están, en general, en desacuerdo con la afirmación de que *el cobro de impuestos actual es justo, porque pagan más los que más tienen*; los que consideran que los pobres pagan poco están de acuerdo con esta afirmación en un porcentaje considerable (69,5%); por último, los que piensan que el pago es razonable, están más de acuerdo con esta afirmación (40%); esto se aprecia en el Cuadro 13.

Cuadro 13
Opiniones respecto a la afirmación *el cobro de impuestos actual es justo porque pagan más los que más tienen*, según la percepción sobre la contribución de los pobres

Opinión	¿Los pobres pagan? (porcentajes)			
	Mucho	**Razonable**	**Poco**	**NS/NR**
De acuerdo y muy de acuerdo	23,8	40,0	27,9	18,8
En desacuerdo y muy en desacuerdo	74,2	59,1	69,5	72,5
NS/NR	2,0	0,9	2,6	8,7
Total	100,0	100,0	100,0	100,0

La magnitud de la contribución de los sectores medios no se juzga con claridad. Una minoría considera que los asalariados y la clase media contribuyen poco (8% y 7%), y las imágenes con relación a la contribución de los trabajadores por cuenta propia están muy divididas (Cuadro 14). Las diferencias en la valoración del esfuerzo contributivo de la clase media están muy asociadas al ingreso del entrevistado.

Cuadro 14
Percepción sobre la contribución de la clase media y niveles de ingreso (%)

	NS/NR	menos de 75 mil	300 mil a menos de 450 mil	600 mil a menos de 750 mil	un millón o más	Total
Mucho	34,4	31,0	43,2	41,4	33,3	41,7
Razonable	37,5	49,3	50,3	51,7	61,1	47,2
Poco	9,4	8,5	2,6	5,2	5,6	6,7
NS/NR	18,8	11,3	3,9	1,7	0,0	4,5
Total	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

La relación apunta a que los entrevistados con ingresos altos y bajos tienden a considerar menos razonable la contribución de los sectores medios que los que se localizan propiamente en los ingresos medios. Por su parte, la proporción de entrevistados con ingresos medios (de 300.000 a 750.000 colones) que considera que paga *mucho* es mayor que la observada en los ingresos bajos y altos. De manera que la percepción está muy relacionada con la autovaloración de la contribución y su relación con los ingresos disponibles.

En el Cuadro 15 se aprecia que hay una clara división en la percepción sobre la dimensión del esfuerzo contributivo entre quienes consideran que pagan *lo justo* (49,7%) y quienes consideran que el pago es excesivo o superior a sus posibilidades (43,9%).

Cuadro 15
Percepción sobre la magnitud del pago

Cuanto paga	Frecuencia	Porcentaje
No pago impuestos	9	0,9
Mucho	441	43,9
Razonable/justo	499	49,7
Poco	34	3,4
NS/NR	22	2,2
Total	1005*	100,0

* El cuadro no incluye 195 casos que no respondieron esta pregunta, porque consideran que no pagan impuestos.

Por lo general estas diferencias no responden a criterios de género o edad, sino más bien a escolaridad, ocupación y nivel socioeconómico (Cuadro 16). Así, cuanto mayor es el nivel educativo, mayor es la tendencia a considerar justa la contribución. Por nivel socioeconómico, se observa que la valoración de *exceso* en la contribución se presenta más en los grupos de ingresos bajos, mientras que los sectores medios están más inclinados a considerar justo o razonable el nivel actual de la contribución.

Cuadro 16
Magnitud del pago y nivel socioeconómico

	Nivel Socioeconómico (porcentajes)			
Cuanto Paga	**Medio Bajo**	**Medio/Medio**	**Medio Alto/Alto**	**Total**
No pago impuestos	1,8	0,6	0,4	0,9
Mucho	47,1	41,5	45,1	43,9
Razonable/justo	43,1	54,0	48,1	49,7
Poco	5,8	2,2	3,0	3,4
NS/NR	2,2	1,6	3,4	2,2
Total	100,0	100,0	100,0	100,0

En todo caso, la percepción de la contribución está estrechamente relacionada con la imagen general del sistema político, como se aprecia en el Cuadro 17. Hay una relación significativa con la variable compuesta de apoyo al sistema, donde la valoración de exceso en la contribución está claramente vinculada al bajo apoyo al sistema.

Cuadro 17
Magnitud del pago y apoyo al sistema

	Porcentaje de apoyo al sistema				
Cuanto paga	**No apoya al sistema**	**Bajo Apoyo**	**Apoyo Medio**	**Apoyo Alto**	**Total**
No pago impuestos	2,2	0	1,0	1,1	0,9
Mucho	66,3	46,5	38,5	42,3	43,9
Razonable/justo	27,2	47,4	54,7	51,5	49,7
Poco	1,1	3,5	4,6	2,2	3,4
NS/NR	3,3	2,6	1,2	2,9	2,2
Total	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Entre quienes manifiestan no apoyar el sistema político, la proporción de estimación excesiva del pago de impuestos alcanza el 63% de los individuos; esta proporción baja al 38% y al 42% entre quienes manifiestan apoyo medio y alto.

3.3.2 Solidaridad y propensión contributiva

Por otra parte, en lo que tiene que ver con la solidaridad social, aún cuando en el comportamiento de ciertos segmentos hay una tendencia a distanciarse de ese principio, en un sector nada despreciable de la población, la gente mantiene una actitud de colaboración con sus conciudadanos en un plano abstracto y de deseabilidad. De acuerdo con la visión de los sindicalistas que

participaron en la discusión sobre el tema, el costarricense mantiene en general una actitud solidaria (Grupo focal A).

En el Cuadro 18 se presentan los resultados de la encuesta. Puede apreciarse que un porcentaje considerable de los costarricenses incorpora el principio de solidaridad social en su visión de los servicios. Este dato coincide con los resultados mencionados antes, donde más de la mitad de los entrevistados consideraba que no solo debían recibir servicios los que pagaban por ellos. Esta respuesta indica que todavía hay quienes se apegan a la premisa de que los recaudos deben cumplir una función social y solidaria (Rivera, 2001:97).

Cuadro 18
Quiénes deben recibir servicios del Gobierno Central y de la Municipalidad

	Muy de acuerdo / Acuerdo		En desacuerdo Muy desacuerdo		NS/NR	
	Frecuencia	Porcentaje	Frecuencia	Porcentaje	Frecuencia	Porcentaje
Solo deben recibir servicios de la Municipalidad, las personas que pagan por ellos	505	42,1	673	56,1	22	1,8
Sólo deben recibir servicios del Gobierno Central, las personas que pagan por ellos	455	38	723	60,2	22	1,8

3.4 La visión de la corrupción y la cultura tributaria

La corrupción constituye un elemento clave en el análisis de la cultura tributaria, pues se relaciona, por un lado, con el uso de los fondos recaudados, y por otro, con la actitud fraudulenta de incumplimiento en el pago de los impuestos. La relación es entre la probidad de la gestión y la conducta evasora o entre la percepción de la calidad del proceso administrativo y la voluntad de pago o la responsabilidad contributiva de los ciudadanos. La cuestión de la corrupción en materia tributaria no es una calle de un solo sentido, sino el producto de una percepción relacional, que no sólo incluye la valoración exógena de los ciudadanos respecto al Estado y sus acciones y la consecuencia práctica derivada de ella, sino también una especie de desdoblamiento interno, una dualidad entre el deber ser *moral* del contribuyente ideal y el poder o querer pagar del ciudadano concreto.

3.4.1 La rendición de cuentas: percepciones de los contribuyentes

En el país se ha venido consolidando una demanda cada vez mayor por parte de los ciudadanos respecto a que las actuaciones públicas o políticas sean ajustadas a criterios éticos validados por la sociedad.

Así se han institucionalizado cuerpos jurídicos, legislaciones e instancias gubernamentales que ponen límites a la racionalidad instrumental-individual de los actores y la evaluación de los actos públicos constituye un mecanismo fundamental para garantizar la debida correspondencia entre actos públicos e intereses sociales.

La cultura político-administrativa que se forjó en torno a la doctrina del Estado Social supuso para los *decisores* políticos la obligatoriedad de justificar sus acciones y cautelar su forma de operar como responsables de la gestión pública institucionalizada. De acá se deriva toda una práctica especializada que tiende a reforzar, dependiendo de la perspectiva o el procedimiento técnico, a legitimar la acción pública realizada o a plantear la exigibilidad de los objetivos trazados.

Empieza así a tomar forma una visión sobre la ética de la acción pública que tiene distintas vertientes pero que, en general, tiende a ponerle retenes a los actores de la gestión y a impedir que los intereses particulares desplacen los colectivos. Surgen un conjunto de instancias que procuran fiscalizar la acción de los funcionarios y las instituciones públicas frente a su responsabilidad social y hacia los ciudadanos, es decir, que se plantea la rendición de cuentas de parte de las instituciones gubernamentales[12].

Los ciudadanos consideran que las instituciones deben rendir cuentas sobre el uso y destino de los fondos recaudados[13]. La percepción de los costarricenses sobre la obligatoriedad de la rendición de cuentas tanto en el gobierno nacional como en el local supera el 99% de los entrevistados, que consideran adecuado que las instancias gubernamentales expliquen el uso de los fondos públicos. Los ciudadanos han interiorizado la regla moral que obliga a las instituciones a responsabilizarse por lo actuado y por el uso de los recursos públicos.

---

12 Uno de los especialistas en Administración Aduanera que participó en un grupo focal señala al respecto: La cultura tributaria debe entenderse como un camino de dos vías, no simplemente las obligaciones que tienen los administrados de pagar los tributos, sino también las obligaciones que tiene el Estado de hacer claro y transparente en qué se han invertido esos tributos; porque aquí nos quieren poner sólo de un lado.

13 En opinión de uno de los participantes del grupo focal de sindicalistas, no es conveniente justificar el no pago de impuestos argumentando que el Estado se los roba; por lo tanto, propone que debe verse en dos vías: por un lado, la responsabilidad institucional, la transparencia en las acciones del Estado como la DGT, pero nosotros como instituciones tenemos que potenciar que la gente asuma cada vez más el ejercicio de la ciudadanía: pedir cuentas, exigir a las instituciones que digan en qué se utilizaron los recursos. Porque la cosa es doble, la falta de transparencia institucional descansa sobre la no exigencia de transparencia por parte de la ciudadanía y sus organizaciones. No nos corresponde decir: “como el estado es corrupto, entonces no pago” porque esto legitima la práctica corrupta de las instituciones de gobierno.

En sentido prospectivo, el reconocimiento de acciones administrativas orientadas a mejorar la rendición de cuentas está muy ligado al fortalecimiento del compromiso contributivo de los ciudadanos; las representaciones sobre la evasión de las responsabilidades tributarias ilustran más este vínculo. En cuanto a las razones señaladas por los entrevistados como la principal causa *de la evasión o el fraude en el pago de los impuestos*, la mayoría (32%) señaló motivos éticos: *la falta de honradez de las personas*, pero una proporción interesante (19.4%) adujo la falta de castigo para los que cometen fraudes y la falta de resultados en la lucha por evitarlos. Estos últimos aspectos se relacionan con la rendición de cuentas o con las valoraciones de los ciudadanos, el 15% de los cuales dio como causa de evasión y fraude el que *mucho dinero que se recoge se lo roban los políticos*.

3.4.2 Propensión a la evasión tributaria

La representación de la evasión se mueve entre un compromiso moral abstracto y la necesidad de mantener las condiciones propias de la reproducción social o los *estilos de vida*, entre las percepciones sobre un *deber ser* de los impuestos (que a menudo está reñido con el *ser*) y las posibilidades de satisfacer las necesidades básicas[14].

Las visiones de los costarricenses sobre la evasión y el delito fiscal pueden verse desde dos ángulos: a partir de cómo evalúan sus propios actos o su disposición a actuar y por cómo juzgan los actos de sus conciudadanos. Por un lado, los costarricenses manejan la versión de que quién no paga debe ser sancionado. Indiscutiblemente, esto está ligado a un *deber ser* de los impuestos que no se relaciona directamente con las estrategias que desarrollan para combinar las obligaciones tributarias con las exigencias de reproducción de sus

14 En ese sentido, es muy ilustrativo el siguiente razonamiento de un empresario: Uno podría convencer a la gente de que pague impuestos, de que es mejor pagar con factura que sin factura, pero si a uno le dicen que la diferencia en el precio de un producto es de 20.000 o 30.000 colones y tal vez mi ingreso promedio anda en los 200.000, estamos hablando de una diferencia superior al 10% de mi salario... Entonces, en esa circunstancia, y confrontado con esa disyuntiva, hay un incentivo para no cumplir con esa responsabilidad, aunque uno esté medianamente conciente y dispuesto a cumplir (...) El tema del monto de los impuestos es muy importante en aspectos como la seguridad social: uno puede estar muy convencido de la importancia de sostener el sistema de seguridad social y la salud y las pensiones y toda la cosa, pero si le dicen que es un 25% o un 22%, hay muchas empresas que, por más convencido que esté el dueño, o simulan ingresos más bajos para poder pagar o buscan alguna forma de acomodar la carga de modo que sea más razonable respecto a las posibilidades reales de la empresa. Entonces yo creo que el tema del monto y del tamaño de la carga es fundamental en la creación de la cultura y una disposición a cumplir las obligaciones, porque convencer a la gente de que por puro amor a la patria, vaya a pagar impuestos del 50% de ventas, va a ser muy complicado.

condiciones de existencia o estilo de vida. En cuanto a la forma en que debe manejarse el incumplimiento del pago de los impuestos, los costarricenses se inclinan por la sanción: un 92% opina que el incumplimiento debe ser penalizado, porque la evasión ha aumentado. El 82% de los entrevistados considera que en los últimos cinco años esta aumentó algo o mucho.

No obstante, un porcentaje importante de la población estaría dispuesto a pagar menos impuestos de los que le corresponden si se le presenta la oportunidad. En el Cuadro 19 se aprecian las actitudes de los costarricenses ante la evasión de impuestos. Un porcentaje significativo (48,1%) considera que, en ciertas circunstancias, puede justificarse el no pagar.

Cuadro 19
Actitudes ante el no pago de impuestos o la evasión

Muy de Acuerdo/ Acuerdo		En desacuerdo/ Muy desacuerdo		NS/NR	
Frecuencia	**Porcentaje**	**Frecuencia**	**Porcentaje**	**Frecuencia**	**Porcentaje**
651	54,3	529	44,1	20	1,7
617	51,5	519	45,8	33	2,8

Se observa un traslape entre ciertas valoraciones en abstracto y otras en concreto. Además, se tiende a desplazar los juicios sobre el incumplimiento de pago de los impuestos del plano de lo ético al plano de lo *correcto*, según el actor. Por lo tanto, no es de extrañar que se combinen posiciones de censura contra el incumplimiento con otras que justifican actos que, desde la perspectiva de la administración tributaria y de las leyes costarricenses, son ilegales o indebidos.

Las percepciones sobre la evasión pueden tener múltiples manifestaciones. Una de ellas remite a la gravedad del problema en la sociedad actual. Se consultó a los entrevistados sobre el grado de generalización de las prácticas de evasión a partir de la selección de una de dos afirmaciones: a) “Existen casos importantes de evasión o fraudes, e incluso bastante evasión o fraudes menores, pero en general la mayoría de la gente paga sus impuestos correctamente”. b) “La evasión o fraude alrededor de los impuestos está muy generalizado y el pago de los impuestos es muy imperfecto.” La mayoría (66%) piensa que se trata de un fenómeno generalizado; sólo

un 30% apoyó la primera afirmación. La intensidad de esta preferencia no se relaciona con escolaridad, género, ocupación o niveles de ingreso, sino con el nivel socioeconómico, la honestidad, la información política y el apoyo al sistema. Es interesante señalar que la visión más pesimista aumenta con el nivel socioeconómico y desciende conforme sube el apoyo al sistema, como se aprecia en el Cuadro 20.

Cuadro 20
La cuestión de la evasión y el apoyo al sistema (%)

Realidad del País	No apoya al sistema	Bajo Apoyo	Apoyo Medio	Apoyo Alto	Total
Afirmación A	27,3	24,0	27,7	39,2	29,8
Afirmación B	62,8	72,4	69,9	56,3	66,3
NS/NR	9,9	3,6	2,4	4,5	4,0
Total	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Afirmación A) "Existen casos importantes de evasión o fraudes, e incluso bastante evasión o fraudes menores, pero en general la mayoría de la gente paga sus impuestos correctamente".
Afirmación B) "La evasión o fraude alrededor de los impuestos está muy generalizada y el pago de los impuestos es muy imperfecto.

La disposición a evadir impuestos se analiza mediante una escala en torno a tres afirmaciones (Cuadro 21). La primera se refiere a la combinación de oportunidad y predisposición a evadir, la segunda, a la existencia de una valoración de la carga tributaria y a la definición de un *derecho* discrecional del contribuyente, algo así como un libre albedrío fiscal, y la tercera, a una valoración racional cuyo fin es la menor contribución posible. Los resultados del estudio revelan que hay una clara fragmentación entre la población.

Cuadro 21
Disposición para evadir el pago de impuestos (%)

Opinión	Afirmación A	Afirmación B	Afirmación C
Muy de acuerdo	6,6	2,9	5,2
Acuerdo	47,7	42,3	46,3
En desacuerdo	41,6	49,7	43,0
Muy en desacuerdo	2,5	2,8	2,8
NS/NR	1,7	2,3	2,8
Total	100,0	100,0	100,0

Afirmación A) "Si se me presentara la oportunidad, yo estaría dispuesto a pagar menos impuestos de los que me corresponde.
Afirmación B) "Como los impuestos son muchos, uno puede escoger cuáles pagar y cuánto pagar.
Afirmación C) "Hay que hacer todo lo posible por pagar lo menos posible en impuestos.

Por ejemplo, respecto de la primera afirmación se observa una clara correlación con el nivel socioeconómico: el acuerdo con la afirmación tiende a ser más alto entre los grupos de nivel socioeconómico bajo, como se aprecia en el Cuadro 22.

Cuadro 22
Si se me presentara la oportunidad, estaría dispuesto a pagar menos impuestos

Opinión	Nivel Socioeconómico (porcentajes)			
	Medio Bajo	**Medio/Medio**	**Medio Alto/Alto**	**Total**
Muy de acuerdo	8,4	6,1	5,4	6,6
Acuerdo	58,1	45,4	39,1	47,7
En desacuerdo	28,0	45,0	51,7	41,6
Muy en desacuerdo	2,9	1,9	3,4	2,5
NS/NR	2,6	1,6	0,4	1,6
Total	100,0	100,0	100,0	100,0

Estas relaciones se mantienen cuando se observa la variación respecto a los niveles de ingreso y la tercera afirmación, donde el contraste -especialmente entre los ingresos bajos (los más anuentes a evadir) y los medios- es muy significativo (Cuadro 23). La tendencia es a una menor voluntad evasora entre quienes posiblemente están en menor capacidad de eludir el pago debido a su condición de asalariados. Es importante observar el incremento relativo de la predisposición entre los grupos de mayor ingreso.

Cuadro 23
Hay que buscar la forma de pagar lo menos posible

Opinión	Ingresos (porcentajes)					
	NS/NR	**menos de 75 mil**	**300 mil a menos de 450 mil**	**600 mil a menos de 750 mil**	**un millón o más**	**Total**
Muy de acuerdo	4,7	16,9	3,9	0,0	0,0	5,2
Acuerdo	54,7	54,9	39,4	27,6	33,3	46,3
En desacuerdo	32,8	22,5	52,3	67,2	61,1	43,0
Muy en desacuerdo	4,7	2,8	1,9	3,4	5,6	2,8
NS/NR	3,1	2,8	2,6	1,7	0,0	2,8
Total	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

La predisposición a la evasión es una dimensión de la problemática del compromiso solidario de los contribuyentes. Otra dimensión se relaciona con la percepción de las razones que pueden argüirse como justificativas de la evasión, que son indicadores de los grados de tolerancia a la evasión tributaria. Algo menos del 49% de los entrevistados considera que no hay justificación para eludir el pago

de impuestos, mientras que un 32% considera que la evasión se justifica en ciertas circunstancias (Cuadro 24). La vinculación de este indicador de grados de tolerancia cambia en relación con el nivel educativo de los entrevistados. Los menos tolerantes son los que tienen secundaria completa (54.2%); quienes tienen universitaria completa son los que muestran mayor coincidencia con la evasión *en ciertas circunstancias* (37.3%), proporción sólo superada por los grupos sin ninguna educación. La tolerancia de la evasión puede estar relacionada con la capacidad efectiva de pago (menor en los grupos de menor educación) o con la inconformidad respecto a la capacidad administrativa o a la conducción política del Estado, frecuente entre los grupos de mayor nivel educativo. En el primer caso, responde a valoraciones económicas, en el segundo, a consideraciones más bien políticas.

Cuadro 24
Tolerancia de la evasión y escolaridad (%)

Escolaridad	Sin Estudios	Primaria Completa	Secundaria Completa	Universidad Completa	Total
No pagar impuestos no se justifica en ningún caso	50,0	45,6	54,2	49,2	48,8
En ciertas circunstancias puede estar justificado no pagar	50,0	30,7	27,9	37,3	31,8
Es lo que todos hacen	0,0	19,5	14,2	11,4	16,3
NS/NR	0,0	4,2	3,8	2,1	3,2
Total	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Los empresarios admiten que, en ciertas circunstancias, se enfrentan a situaciones en las cuales la obligación de pagar impuestos se relativiza o se ajusta de acuerdo con la precariedad o suficiencia de las empresas[15].

Un 58,2% de los entrevistados señala a los grandes empresarios como los principales evasores. En consonancia con esta percepción, también se plantea que el delito, relacionado con el no pago de impuestos más perjudicial para la comunidad es que los empresarios no declaren sus ganancias, como se aprecia en el Cuadro 25.

15 Uno de los participantes en los grupos focales de empresarios señaló lo siguiente: Estamos hablando del 90% de las empresas de Costa Rica, que son las pequeñas y medianas. Esas empresas se ven enfrentadas con la disyuntiva de que, ante la necesidad (y hablamos del caso de la informalidad, de las empresas que operan en esa zona de la violencia entre la ley y la ilegalidad), muchas de ellas qué hacen? O contratan a la persona con salarios muy bajos y la gente no trabaja, o le ponen mejores salarios para que la gente venga, pero entonces tienen que ver cómo evaden la Caja, porque pagan un 22% más cesantías, aguinaldo, etc. Por cada dos trabajadores, están pagando tres salarios. Este es uno de los principales detonantes de la informalidad, porque esa carga puede significar la diferencia entre la vida y la muerte del negocio. Y ese es el grueso del sector empresarial de Costa Rica.

Cuadro 25
Opinión respecto al delito más perjudicial relacionado con el no pago de impuestos

Delito más perjudicial	Frecuencia	Porcentaje
Ninguna	5	0,4
Consumidores no paguen el impuesto de ventas	108	9,0
Empresarios no declaren sus ganancias reales	546	45,5
Comerciantes y vendedores cobren el impuesto de ventas y se lo dejen	266	22,2
No se haga la declaración de la renta	43	3,6
Patronos no cumplan con sus obligaciones ante la CCSS	185	15,4
No se paguen los impuestos de aduana	30	2,5
NS/NR	17	1,4
Total	1200	100,0

La gravedad de la evasión es ponderada por los entrevistados en una clara sanción a las conductas empresariales. El 68% de los entrevistados considera que *los delitos más perjudiciales para la comunidad* son la subdeclaración de renta empresarial y la retención indebida del impuesto de ventas. Si a ello se suma el 15% de entrevistados que considera más perjudicial la evasión de obligaciones con la seguridad social, la proporción alcanza el 83%. La valoración ciudadana sobre la evasión y sus implicaciones sociales está claramente relacionada con consideraciones de equidad, solidaridad y justicia social. De ahí que acciones *aleccionadoras* por parte de la administración tributaria contra los grandes evasores pueden tener efectos positivos en la percepción de los ciudadanos y en la orientación de sus actitudes y prácticas en contra del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

4. APROXIMACIÓN A UNA TIPOLOGÍA DE LA CULTURA TRIBUTARIA

En esta sección se presentan los resultados del análisis multivariado de factorización y segmentación que se realizó con el objetivo de identificar algunos rasgos comunes que permitieran observar representaciones sociales específicas sobre el tema de los impuestos[16].

La definición de segmentos procura acercarse a universos de opinión relativamente homogéneos; se construye a partir de la observación de rasgos comunes respecto de interrogantes que determinan grados de acuerdo o desacuerdo. Este ejercicio se debe considerar apenas indicativo, dado que los rasgos característicos de las representaciones recogidas son, justamente, dispersión, heterogeneidad y pluralidad.

Los segmentos no permiten conocer la actitud o la proclividad de los entrevistados a pagar más o menos impuestos; sólo revelan las representaciones dominantes, que pueden permitirle a los operadores fiscales vislumbrar opciones para incrementar la solidaridad, disminuir la apatía o reducir la predisposición a la evasión.

El análisis identificó primero seis segmentos. Uno mayoritario, que abarca al 36% de los entrevistados, manifiesta opiniones de relativa indiferencia sobre los aspectos consultados y muestra desconocimiento de los aspectos generales. Corresponde a un perfil ciudadano relativamente ajeno a los asuntos políticos de interés público y que podría corresponder a grupos de proporciones semejantes que en otros estudios se muestran distantes y críticos sobre la política. También es semejante a la proporción de electores que se mantienen al margen del proceso electoral. Este segmento muestra mayor desinterés sobre la materia tributaria, en relación con los otros, que se definen alrededor de su acuerdo o desacuerdo con algunos aspectos de la consulta sobre impuestos; por eso, se les denominó *indiferentes*.

Otros tres segmentos, con proporciones del 16%, 10% y 7%, comparten percepciones favorables al uso de los recursos generados por el pago de impuestos para el financiamiento de programas sociales: atención a la pobreza, grupos excluidos, inversión en educación y salud. Esta es la característica común que unifica este grupo, que abarca al 33% de los entrevistados; sin embargo, hay algunas diferencias entre ellos. Por ejemplo, unos se muestran

16 Véase en el anexo 2 las características del procedimiento estadístico aplicado.

dispuestos a pagar más impuestos, si los informan sobre el destino de los mismos, si mejora la recaudación o si la contribución es honrada por todos (7%). Otros no están de acuerdo en pagar más por esas razones (16%). Para otros, la razón esencial para el pago está en las obligaciones legales, de solidaridad o porque es la fuente de recursos del Estado (10%). Para observar comportamientos más generales dentro de la diversidad de representaciones que es típica de la cultura tributaria de los costarricenses, se consideró el acuerdo sobre el uso distributivo como el rasgo dominante en la percepción de estos tres segmentos, a los que se les llamó *distribuidores*.

Los dos segmentos restantes se caracterizan por estar en desacuerdo con el *uso distributivo* de los impuestos (19%) o con pagar impuestos por obligación legal o ética (solidaria) o porque son la vía para financiar las actividades públicas (12%). Las actitudes dominantes tienden a ser más adversas hacia los impuestos, aunque de eso no se deduce que efectivamente contribuyan menos que los otros. Puede ser, incluso, que la hostilidad sea el producto de una mayor contribución, aspectos que se explorarán más adelante.

En el análisis subsiguiente se buscarán relaciones entre estos segmentos y las dimensiones del esquema de análisis, como posibles explicaciones para su actitud más característica. Los segmentos se definen como actitudes en relación con los impuestos y no como *identidades* o expresiones de prácticas tributarias reales. Los segmentos han sido definidos como *indiferentes, distribuidores* y *hostiles*, pero ello no implica prácticas tributarias reales sino representaciones dominantes sobre los impuestos.

Las implicaciones de este análisis pueden ser muy interesantes para quienes toman decisiones. La indiferencia no es en principio una actitud negativa; la actitud distributiva es sensible a la rendición de cuentas sobre el efecto y la eficacia de las políticas financiadas con recursos generados por impuestos; la hostilidad puede reducirse, si se mejoran los procedimientos administrativo de cobro y rendición de cuentas.

4.1 Descripción de los segmentos

Como se observa en el Cuadro 26, los segmentos muestran algunas características particulares que los distinguen entre sí. Los *distribuidores* se concentran en mayor proporción en el área metropolitana, tienen una mayor proporción de individuos con secundaria completa y muestran mayor concentración de jefes de hogar. El segmento *hostil* tiene mayor proporción de personas casadas y ubicadas en el estrato de nivel socioeconómico medio. Los

indiferentes, por su parte, presentan la mayor proporción de mujeres, viven en los hogares más numerosos, son el grupo de mayor edad relativa y concentran la población con menores ingresos.

Cuadro 26
Tipología de la cultura tributaria

	Segmento 1 Distribuidores	Segmento 2 Hostiles	Segmento 3 Indiferentes	Total
Residencia AM	48,4	44,3	42,1	44,9
% Mujeres	48,1	47,3	53,0	49,7
Personas por hogar	4,3	4,3	5,0	4,6
Edad promedio	36,9	37,7	39,0	37,9
Secundaria completa	21,9	20,4	17,7	20,0
Jefes de hogar	44,6	42,1	39,3	42,0
Casadas(os)	50,1	52,7	52,1	51,7
NSE Medio Medio	48,6	53,0	47,2	49,4
Ingresos <125 mil	25,9	22,3	31,2	26,8
Total	33,4	30,7	35,9	100,0

Las diferencias entre los segmentos permiten señalar algunos rasgos dominantes. A los *distribuidores* les interesa más el destino de los recursos generados por los impuestos, a los *hostiles*, el manejo de los mismos, y los *indiferentes* pueden ser sensibles a aspectos relacionados con el uso y la administración, pero en general, se mantienen al margen de la discusión y distantes de la política.

Estos dos elementos, las características generales de los tres segmentos y su percepción dominante sobre la cuestión tributaria deberían tener implicaciones sobre los operadores de política y sus estrategias de comunicación, incluida las de rendición de cuentas.

De aquí se sigue la necesidad de orientar programas de información en dos sentidos: para los *distribuidores*, hacia el reconocimiento de la ruta seguida por los impuestos en pos de objetivos de integración o bienestar social; para los *hostiles*, centrada en los procedimientos administrativos, desde la recaudación hasta la asignación de destino final. Es decir que, para los *distribuidores*, el énfasis debería estar en los resultados del uso de los impuestos, mientras que para los *hostiles* la prioridad debería localizarse en la entrega de información sobre el manejo interno, el control de la corrupción administrativa y la ampliación de la recaudación.

Los cambios en ambos sentidos pueden favorecer la posición de los *indiferentes* y disminuir algunos de sus rasgos característicos, como

una propensión relativamente mayor a la evasión y a la justificación de las conductas evasoras. Los *indiferentes* pueden modificar su percepción si disponen de más información sobre la calidad del uso y de la administración de los recursos generados por los impuestos. Pero requieren de una atención diferenciada, pues entre ellos hay, por ejemplo, una mayor proporción de mujeres. La administración tributaria podría reflexionar acerca de las implicaciones de una lectura género-sensitiva sobre la temática de los impuestos.

Los factores que explican la visión desigual de los segmentos apuntan, entre otros, a la importancia de la valoración del sistema político y la ética de los funcionarios públicos. Por ejemplo, el segmento *indiferente* muestra el grado más alto de desconfianza en la honestidad de los funcionarios, mientras que el segmento *distribuidor* es el que percibe más honestidad en la práctica de los actores políticos (Cuadro 27). La valoración relativa de la honestidad de los funcionarios públicos es entonces un factor explicativo de las diferencias de actitud de los costarricenses respecto a los impuestos. Por lo tanto, mejoras en la probidad de la gestión pública pueden favorecer el ánimo contribuyente de los ciudadanos.

Cuadro 27
Percepción de la honestidad de los funcionarios públicos por segmento (%)

Percepción de Honestidad	Distribuidores	Hostiles	Indiferentes	Total
Nada honestos	6,5	6,8	10,7	8,1
Moderamente honestos	54,9	65,5	65,6	62,0
Honestos	38,7	27,7	23,7	29,9
Total	100,0	100,0	100,0	100,0

Algo semejante ocurre con el apoyo al sistema (Cuadro 28). La tesis es que las actitudes respecto de los impuestos condicionan, y al mismo tiempo están influidas, por el respaldo de los ciudadanos al sistema político vigente. El menor grado de apoyo se observa entre los *distribuidores*, lo que supone un juicio negativo sobre el rendimiento social de la gestión pública. La valoración es más favorable entre los *hostiles*, lo que confirma la idea de que tal actitud alude a una percepción específica sobre el sistema impositivo y no a una actitud desfavorable respecto del sistema político. Por el contrario, los *indiferentes* son los que manifiestan mayor grado de apoyo al sistema. Esto confirma el hecho de que hay una distancia entre la valoración del sistema y la actitud respecto de los impuestos, o que no hay una vinculación automática, es decir, que las mejoras en la percepción sobre los impuestos o la confianza en el sistema no necesariamente se

retroalimentan. Ahora bien, si la percepción sobre los impuestos se ve como una variable dependiente del apoyo al sistema, se podría suponer que hay una especie de evaluación *ex post*, donde los segmentos más preocupados por el rendimiento social de los recursos tienden a mostrar mayor insatisfacción que los que no están tan interesados en la gestión socialmente distributiva de los fondos o entre los que son indiferentes a esa cuestión.

Cuadro 28
Apoyo al sistema por segmentos (%)

Apoyo al sistema	Distribuidores	Hostiles	Indiferentes	Total
Bajo	39,7	31,0	29,3	33,3
Mediano	42,6	47,3	34,0	41,0
Alto	17,7	21,7	36,7	25,8
Total	100,0	100,0	100,0	100,0

Como se ha mencionado reiteradamente, la información es un factor esencial en la organización de las representaciones sociales y en la jerarquización de valores y preferencias. El segmento que reporta estar más informado políticamente es el segmento hostil, mientras que los indiferentes son los que manifiestan menor información política (Cuadro 29). Una estrategia informativa debería considerar que, para disminuir la hostilidad, se debe orientar la calidad de la información por las vías tradicionales, sobre todo prensa y televisión, que se reportan como los medios más usados. Ello puede ser útil para modelar conductas entre los segmentos menos pasivos respecto a la información política. Los indiferentes requieren un tratamiento diferenciado, posiblemente más activo, pues su relativo desinterés por lo político supone una actitud pasiva ante la información. En todo caso, hay que tener presente que la relación entre los segmentos y la información política supone un vínculo entre las representaciones sobre los impuestos y la información sobre lo político en su conjunto y no necesariamente sobre la materia tributaria en estricto sentido.

Cuadro 29
Grado de información política por segmento (%)

Información Política	Distribuidores	Hostiles	Indiferentes	Total
Poca o nada	14,0	15,8	20,0	16,7
Alguna	40,4	36,4	43,5	40,3
Bastante y mucha	45,6	47,8	36,5	43,0
Total	100,0	100,0	100,0	100,0

Los hostiles y los indiferentes están de acuerdo en la respuesta a la pregunta acerca de si el cobro actual de los impuestos es justo porque permite el acceso a los servicios sociales, pero una importante proporción de los distribuidores manifiesta desacuerdo (Cuadro 30). Ello confirma la necesidad de aportar mayor información sobre el uso socialmente progresivo de los recursos generados en impuestos o el uso destinado a programas sociales, para mejorar la percepción de justicia del sistema entre algunos segmentos de la población.

Cuadro 30
Valoración de justicia del cobro de impuestos por destino, según segmento

El cobro de impuestos actual es justo, porque permite que todas las personas puedan tener acceso a los servicios públicos y sociales	Porcentajes			
	Distribuidores	Hostiles	Indiferentes	Total
Muy de acuerdo	5,2	11,4	2,1	6,0
Acuerdo	44,9	58,4	66,5	56,8
En desacuerdo	42,1	26,4	27,9	32,2
Muy en desacuerdo	5,7	2,2	0,9	2,9
NS/NR	2,0	1,6	2,6	2,1
Total	100,0	100,0	100,0	100,0

Cuando se consulta acerca de la disposición a evadir el pago de los impuestos ante determinadas circunstancias, los indiferentes muestran la mayor propensión (Cuadro 31). Este es un elemento importante, porque sitúa la indiferencia ante los impuestos, con su vinculación positiva con el desinterés por la información, como causa potencial de una mayor predisposición a la evasión. Esta información podría permitirle a los operadores fiscales aproximarse a un perfil de contribuyentes según su mayor o menor tolerancia o predisposición a evadir las responsabilidades tributarias.

Cuadro 31
Disposición a la evasión por segmento

Si se me presentara la oportunidad, yo estaría dispuesto a pagar menos impuestos de los que me corresponde	Porcentajes			
	Distribuidores	Hostiles	Indiferentes	Total
Muy de acuerdo	7,2	10,6	2,3	6,5
Acuerdo	42,6	38,9	60,0	47,7
En desacuerdo	44,1	45,7	35,8	41,6
Muy en desacuerdo	4,0	3,8	0	2,5
NS/NR	2,0	1,1	1,9	1,7
Total	100,0	100,0	100,0	100,0

Cuando se consulta sobre la posibilidad de escoger cuáles impuestos pagar y cuáles no, se ratifica la mayor propensión a evadir de los indiferentes; los distribuidores muestran más propensión que los hostiles, lo que señala que la preocupación por el destino distributivo no necesariamente supone mayor voluntad contributiva. Los hostiles, por su parte, manifiestan mayor grado de desacuerdo con la afirmación. Habida cuenta de la mayor proporción de individuos de nivel socioeconómico medio-medio, es posible que ello refleje la menor discrecionalidad disponible para estos sectores en relación con el pago de sus contribuciones tributarias. La reducción de esa discrecionalidad (la dependencia de la recaudación en la declaración voluntaria) puede contribuir no solamente a ampliar los niveles de ingreso sino también a reducir la tolerancia social a la evasión (Cuadro 32).

Cuadro 32
Selectividad del pago de los impuestos por segmento

Como los impuestos son muchos, uno puede escoger cuales pagar y cuanto pagar	Porcentajes			
	Distribuidores	Hostiles	Indiferentes	Total
Muy de acuerdo	4,7	3,5	0,5	2,8
Acuerdo	39,4	35,3	50,9	42,3
En desacuerdo	48,4	56,3	45,3	49,7
Muy en desacuerdo	5,0	3,5	0,2	2,8
NS/NR	2,5	1,4	3,0	2,3
Total	100,0	100,0	100,0	100,0

El vínculo entre las representaciones dominantes sobre los impuestos y la confianza en las instituciones así como el apoyo al sistema está matizado por la visión sobre el Estado y su capacidad de gestión, tanto en lo que dice al rendimiento social (el efecto distributivo) como

a la administración y el manejo de los recursos. En los dos cuadros siguientes se explora la relación entre la disposición a pagar más impuestos en relación con las mejoras en la recaudación y el acceso a mayor información sobre el uso. La mayor disposición se acentúa entre los hostiles respecto a los distribuidores (84.5% frente a 66.4%, en las escalas de acuerdo y muy de acuerdo), lo que concuerda con su mayor preocupación por los elementos administrativos respecto del destino de los recursos.

En relación con la ampliación de la voluntad contributiva respecto de la mejor rendición de cuentas (entendiendo por tal la entrega de más información sobre el uso de los impuestos), se observa una mayor sensibilidad de los hostiles sobre este aspecto (89.4% frente a 73.1% de los distribuidores). Esto subraya la importancia de la adecuada administración y la entrega informativa en la orientación de las preferencias y la formación de las representaciones sociales sobre los impuestos.

Cuadro 33
Voluntad contributiva por mejoras en el cobro y la información

Está dispuesto a pagar más impuestos si mejora la forma que se cobran	**Pocentajes**			
	Distribuidores	**Hostiles**	**Indiferentes**	**Total**
Muy de acuerdo	16,5	17,9	2,6	11,9
Acuerdo	49,9	66,6	73,5	63,5
En desacuerdo	28,9	14,1	20,2	21,3
Muy en desacuerdo	3,0	0,3	0,2	1,2
NS/NR	1,7	1,1	3,5	2,2
Total	100,0	100,0	100,0	100,0
Está dispuesto a pagar más impuestos si lo informan en que se gastaron				
Muy de acuerdo	34,9	27,7	4,9	21,9
Acuerdo	38,2	61,7	81,4	60,9
En desacuerdo	22,7	8,7	11,4	14,3
Muy en desacuerdo	3,0	1,4	0,2	1,5
NS/NR	1,2	0,5	2,1	1,3
Total	100,0	100,0	100,0	100,0

5. CONCLUSIONES

Este estudio constituye una aproximación pionera y exploratoria a la dinámica de la cultura tributaria en Costa Rica. La investigación ha aportado suficientes elementos como para enunciar los rasgos generales de las representaciones sociales sobre los impuestos y los procesos sociales y políticos que las circundan.

5.1 Sobre la imagen de los impuestos

1) La formación de la cultura tributaria está estrechamente referida a la calidad de la información disponible sobre lo político y a su implicación en la visión de la ciudadanía sobre el Estado y sus instituciones. Los individuos informados sobre lo político tienden a mostrar mayor información sobre lo tributario. La calidad del conocimiento sobre los impuestos autoriza a pensar que se trata especialmente del resultado de la transacción tributaria, donde el contribuyente sabe lo que paga y reconoce las razones del pago. Por otro lado, los ámbitos institucionales particulares no son transparentes, con la excepción del vínculo municipio-impuesto territorial, que constituye una relación entre impuesto-institución-territorio que posiblemente es relevante en la ponderación ulterior del uso de los recursos y su efecto en la legitimación del sistema institucional.

2) La visión ciudadana sobre los impuestos es polivalente. Oscila entre la obligación solidaria y la acción inevitable bajo pena de sanción. Es preciso reconocer que, desde la perspectiva de quienes contribuyen, es tan importante la incomodidad por la extracción como la satisfacción que puede generar el esfuerzo solidario. La población costarricense está convencida de la relación entre la acción contributiva y el tipo de sociedad a la que aspira, pero esta percepción está tamizada por valoraciones de desempeño institucional, solidaridad colectiva, justicia y corrupción.

3) La cultura tributaria costarricense, además de polivalente, en muchos sentidos es homogénea. Muchas preguntas recibieron respuestas superiores al 60%, lo que revela la existencia de rasgos dominantes que pueden ser explicados con independencia de factores externos como la condición socioeconómica, el género y otras variables clásicas de control.

4) En términos generales, las variaciones de opinión responden a diferencias de condición social (nivel de ingresos, posición socioeconómica, escolaridad), pero muy escasamente resultaron sensibles a variables sociodemográficas como el género o la edad. Por

lo tanto, se puede afirmar que, en las representaciones sociales de los costarricenses sobre los impuestos, la distinción por género y por grupos de edad no aporta elementos explicativos adicionales. Este aspecto debería investigarse con más profundidad; sin embargo, dado que el cumplimiento de las obligaciones tributarias es un acto cultural de contenido económico, es comprensible que las determinaciones de la variación se localicen en la condición socioeconómica más que en otras dimensiones de la vida social. Las estrategias de la administración tributaria sensibles a estas consideraciones pueden contribuir a mejorar la calidad de la información de los ciudadanos sobre los impuestos, sus obligaciones y sus derechos como contribuyentes.

5.2 Sobre los impuestos y el bienestar social

1) Un rasgo reconocido de la cultura política costarricense es la existencia de una especie de acuerdo ciudadano sobre la importancia y la utilidad de un aparato estatal comprometido con las tareas del desarrollo, especialmente en su dimensión social. En el estudio realizado, esta relación es tanto más directa cuanto manifiesta la convicción de que, en la transacción impuestos-acciones gubernamentales, el contribuyente se formula una expectativa de beneficio.

Casi tres cuartas partes de los entrevistados reconocen en el Estado un mal administrador y consideran que debe mejorar sus actuaciones, especialmente las relacionadas con la entrega de servicios sociales. No obstante, esta percepción es matizada con la confianza de los ciudadanos en un rol activo del Estado en aspectos clave de su vida cotidiana, incluso si para ello debe pagar impuestos. Una abrumadora mayoría de los entrevistados (92%) no está de acuerdo conque el Estado deje de prestar servicios sociales a cambio de no cobrar más impuestos. La mitad de los entrevistados señala que las mejoras en los servicios y prestaciones sociales y de infraestructura *deben seguir siendo públicas y financiarse con impuestos*. Estas opiniones revelan confianza en el Estado, en su capacidad distributiva y voluntad solidaria, porque se entiende que todo ello debe financiarse con impuestos.

2) La confianza en las instituciones es vital para la construcción de un vínculo positivo entre los ciudadanos que pagan impuestos y las instituciones que administran y utilizan los recursos. En general se observa una situación relativamente favorable respecto a las instituciones que *defienden* a los ciudadanos, con relación a las que definen o gastan los impuestos. Es interesante señalar que la Dirección General de Tributación muestra una imagen más favorable

producto, posiblemente, de mejoras en la gestión institucional y en la información sobre su desempeño. En todo caso, el malestar existente no se dirige hacia quienes deben cobrar los impuestos, sino hacia quienes eluden su obligación y quienes gastan de manera inapropiada los recursos producto de la contribución solidaria.

3) La otra cara de la medalla de una política de bienestar se relaciona con el compromiso contributivo de los ciudadanos. En el estudio realizado se advierte una clara voluntad contributiva. Sin embargo, la calidad de esa voluntad se divide cuando se relaciona con el uso potencial de los recursos. Una solidaridad normativa, que no vincula su contribución con el destino de los recursos, convive con una solidaridad racional, que percibe la necesidad de que el impuesto se destine a usos sociales más que productivos. En estas representaciones, la posición socioeconómica resulta central en la determinación de las diferencias. En general, los grupos sociales de menor ingreso aspiran a usos selectivos de los recursos generados por los impuestos. Tal posición es menos firme entre los sectores medios o altos, con lo que se percibe una actitud favorable a la gestión de políticas sociales progresivas en la orientación de la inversión. Por el contrario, los grupos de mayor ingreso están más interesados en una mejor administración de los recursos. La cultura tributaria se mueve, entonces, desde el punto de vista de la relación entre contribución y bienestar, en un continuo que transita desde el uso social selectivo de los recursos hasta la buena administración, con independencia del destino.

5.3 Sobre la justicia social y la solidaridad

1) El estudio exploró el horizonte ético de la acción contributiva a partir del examen de las representaciones sobre justicia y solidaridad tributarias. En general, la cultura tributaria de los costarricenses parte del reconocimiento de que hay injusticia en la contribución y en el cobro; se cree que los ricos pagan poco y los pobres mucho. Para una minoría dominan las ideas de racionabilidad en el cobro y la contribución. Las variaciones en la opinión se relacionan con la percepción del peso de la contribución en los recursos disponibles y, por lo tanto, en la calidad de vida. De ahí que haya una transacción implícita de costo de oportunidad entre el efecto inmediato de la contribución (reducción del disponible) y su consecuencia social a mediano y largo plazo.

2) Las posibilidades de influir sobre esa razón contributiva están asociadas a la reacción de la administración tributaria y del Estado. Si se parte del análisis de los segmentos, para un tercio de los entrevistados, los *distribuidores*, la voluntad solidaria es el producto

de la ponderación de la capacidad redistributiva del Estado; esto es lo que más les preocupa y trasciende por completo la materia impositiva. En estos sectores, las mejoras en la administración tributaria no tendrán el mismo efecto que la información oportuna sobre el rendimiento social de los ingresos tributarios expresado en mejoras en la calidad de las prestaciones sociales y resultados expresados en aspectos tangibles como reducción de la pobreza, mejores oportunidades de educación y trabajo, mejoras en la salud. Para otros, lo esencial es la probidad en el manejo y la sana gestión administrativa, junto a una adecuada rendición de cuentas. La *hostilidad* de un tercio de los entrevistados podría disminuir con procedimientos más cercanos a la capacidad efectiva de intervención de la administración tributaria.

5.4 Sobre la corrupción

1) La cultura tributaria se mueve en medio de una tensión entre el acto penalizado de evasión y la invocación de *circunstancias atenuantes* de diferentes tipos. Una primera línea argumentativa se relaciona con la percepción de los ciudadanos sobre la rendición de cuentas, que se considera una necesidad y una demanda social. La propensión a la evasión es ambivalente, porque mientras por un lado se demandan penas para quienes incumplen con sus obligaciones, proporciones cercanas al 50% consideran posible realizar prácticas evasoras. La solidaridad en abstracto entra en conflicto con la evasión en concreto, aspectos que quedan adecuadamente reflejados en la información aportada por el estudio.

2) Las representaciones sociales sobre los impuestos son sensibles a la percepción del grado de equidad en el cobro y la contribución. El tema de la evasión está asociado al efecto de demostración negativo producto de la combinación de mala gestión con falta de solidaridad de los grupos de mayor ingreso relativo. Es posible que las acciones *aleccionadoras* de la administración fiscal contribuyan a disminuir la tolerancia social con los delitos tributarios y a mejorar la confianza en la administración. La disminución de la discrecionalidad contributiva también puede ayudar en este sentido.

En suma, las configuraciones culturales respecto de lo tributario no siguen un solo *molde,* a pesar de que hay rasgos generales innegables. Más que tendencias nítidas, lo que se detecta son planos superpuestos que no admiten lecturas lineales y que exigen un análisis más pormenorizado.

Sin duda una estrategia de modificación del esquema tributario o una reforma con rasgos democráticos avalada socialmente, pasa por la

búsqueda de espacios de coincidencia en la manera de entender la responsabilidad estatal y social tanto los administradores y políticos como los ciudadanos. Es claro que los impuestos son muy diferentes según la perspectiva desde donde se observen. La forma en que los piensan los administradores en su gestión y los ciudadanos en su cotidianidad suele ser diferente. Para producir un cambio que permita enrumbarse hacia un escenario en el cual se armonice una sociedad solidaria y responsable con un Estado responsable y transparente, se requiere, por un lado, que los técnicos y políticos que tienen que ver con la tributación piensen socialmente al contribuyente y, por otro, que los ciudadanos conciban el Estado como una entidad legítima, digna, representativa y éticamente responsable. Pero esto no sucede por milagro, se necesita revertir el proceso de representación social del tema y el comportamiento de los actores involucrados.

Por otra parte, la estrategia no debería repetir la visión centralista que muestra el modelo institucional del país. Se requiere de una especie de policentrismo informativo, que garantice la activación de un flujo dinámico de intercambio y que sea especialmente sensible a las preocupaciones de la gente, lo que implica lograr una mejor recepción del discurso de los impuestos y una mayor porosidad.

En todo caso, las bases de un pacto tributario y fiscal deben partir de un diálogo sostenido entre los distintos sectores de la sociedad y la economía, si se aspira a que tenga contenidos democráticos, a partir de una información ampliamente socializada. En tanto que el insumo información se transforme en esa medida, las representaciones de los costarricenses tenderán a transformarse en su matriz de significación. Es necesario reconocer que, en una democracia moderna, los ciudadanos deben estar informados de los actos públicos y administrativos.

En síntesis, si se quiere enrumbar al país hacia otro tipo de compromiso fiscal o tributario se le debe ofrecer elementos informativos coherentes y sostenidos que permitan rehacer la matriz significativa del término *impuesto*. El impuesto no debe desvanecerse al entrar a una especie de *caja opaca* del Estado; sino que debe tener una trayectoria clara en la reconstrucción interpretativa de los ciudadanos. Esto permitiría darle un sentido positivo a la imagen del impuesto, que resulta obligatorio en el caso de establecerse un nuevo pacto tributario, y necesario para que los ciudadanos reconstruyan su credibilidad en el sistema de recaudación y administración.

6. BIBLIOGRAFÍA

Brenes, José Rafael. Junio 1997. Seminario Propuestas Tributarias para el Nuevo Siglo: Política y Estructura Tributaria actual. Academia de Centroamérica.

Cornick, Jorge. 1998. La reforma del sistema tributario en Costa Rica: 1994-1997. Eureka Comunicación: San José.

Cortázar Velarde, Juan Carlos. Junio 2000. Estrategia Educativa para el desarrollo de una cultura tributaria en América Latina. Experiencias y Líneas de Acción. Revista del CLAD. Revista y Democracia Nº 17. Caracas.

Ferrari, Gustavo y Constanza Mazzina. 2001. La democracia mediática y las bases del sistema republicano. En: Contribuciones No2. Konrad Adenauer Stiftung: Buenos Aires.

Fuller, Norma. 1998. Discursos y representaciones de masculinidad entre varones de clase media del Perú. En: Espacio Abierto No1, v.7. Lima, Perú.

Jodelet, Denise. 1991. Representations sociales: un domaine en expansion. En: Denise Jodelet. Les representations sociales. PUF: París, Francia.

Kliksberg, Bernardo. 1991. Rediseñando el Estado en América Latina: algunos temas estratégicos. CLAD: Caracas.

__________________________-. 1991. Problemas estratégicos en la reforma del Estado en la década de los noventa. En: Memoria II Seminario Internacional. Redimensionamiento y modernización de la Administración Pública. Instituto Nacional de Administración Pública: México.

__________________________- 1993. ¿Cómo transformar el Estado? : Más allá de mitos y dogmas. Fondo de Cultura Económica: México D.F.

_________ 1998. Repensando el Estado para el desarrollo social: más allá de dogmas y convencionalismos. San José.

Lamizet, Bernard (1998). La Mediatian Politique. Universidad Católica de Louvair.

Offe, Claus. 1988. Partidos políticos y nuevos movimientos sociales. Editorial Sistema: Madrid.

___________ 1990. Contradicciones en el Estado de Bienestar. Alianza Editorial: Madrid.

Rivera, Roy. 1995. Descentralización y la metáfora de la Reforma del Estado. FLACSO. San José.

__________-2001. Cultura política, gobierno local y descentralización. FLACSO. El Salvador.

Sojo, Carlos. 1995. La sociedad después del ajuste: Demandas sociales, reforma económica y gobernabilidad en Costa Rica. FLACSO: San José.

Reuniones de grupos focales realizadas

Asociación Nacional de Empleados Públicos y Privados de Costa Rica (ANEP)
13 de marzo 2002
Participantes:
Albino Vargas, Secretario General ANEP
Lic. Mauricio Castro, ANEP
Lic. Lorenzo Gómez, Administración Tributaria, Ministerio de Hacienda
Isabel Arroyo, Tributación Directa, Ministerio de Hacienda
Gerardo Cerdas, Sindicato, Ministerio de Hacienda
Hernán Caamaño, Aduana Aeropuerto Juan Santamaría, Ministerio de Hacienda

Profesionales liberales
15 de marzo 2002
Participantes:
Licda. Bernarda Solano, Colegio de Médicos y Cirujanos de Costa Rica
Sr. Cesar Alfaro, estudiante de Ciencias, Universidad de Costa Rica
Lic. Guillermo Silesky, Colegio de Abogados de Costa Rica
Licda. Mayela Guillén, Colegio de Abogados de Costa Rica
Sr. Frank Romero, estudiante de Psicología, Universidad de Costa Rica
Arq. Eugenia Morales, Colegio de Ingenieros y Arquitectos de Costa Rica

Tributación
18 de marzo 2002
Participantes:
Lic. Mariano Jiménez, CORMAR
Lic. Augusto Hernández, Colegio de Contadores Públicos
Lic. José María Oreamuno, Bufete Facio y Cañas
Lic. Luis Manuel Guevara, CORMAR
Lic. Raymundo Volio, Bufete Asesores Legales Internacionales
Lic. Carlos Valenciano, Asociación de Agentes de Aduanas
Lic. Oscar Ramos, Asociación de Agentes de Aduanas

Unión Nacional de Pequeños y Medianos Agricultores (UPA)
21 de febrero 2002
Participantes:
Rogelio Fernández, Secretario General

Alfonso Mora, Comité Ejecutivo
Mariano Cerdas, Comité Ejecutivo
Marvin Rojas, Comité Ejecutivo

Unión de Cámaras de Costa Rica
Cámara de Comercio de Costa Rica
Cámara de Industrias de Costa Rica
22 de marzo 2002
Participantes:
MSc. Alvaro Ramírez, Director Ejecutivo Unión de Cámaras
Eugenio Pignataro, Director Ejecutivo Cámara de Comercio
Lic. Pedro Morales, Asesor Económico Cámara de Industrias

ANEXO I

Reporte metodológico de la encuesta de cultura tributaria

Población

Hombres y mujeres de 18 a 65 años, residentes de todo el territorio nacional, urbano y rural concentrado, pertenecientes a hogares de nivel medio-alto/alto, medio-medio y medio-bajo.

Marco muestral

Como marco muestral se utilizó la cartografía que resultó del Censo de Población y Vivienda de 1984 (actualizado en 1986), suministrada por la Dirección General de Estadística y Censos. Esta entidad proporcionó también el archivo con la información básica del marco muestral. Este archivo está ordenado por provincias, cantones y distritos, de acuerdo con la división territorial y administrativa del país. Los distritos se subdividen en áreas de aproximadamente 60 viviendas, conocidas como segmentos censales. En cada uno de estos segmentos se consigna el número de viviendas y de residentes y el grado de urbanización (urbano, periferia urbana, rural concentrado y rural disperso) asignado por la Dirección General de Estadística y Censos. Los segmentos del área urbana están clasificados por nivel socioeconómico en altos, medios y bajos.

Distribución de la muestra por zona geográfica

Para distribuir la muestra entre las cinco regiones geográficas establecidas para el estudio se estimó el número de viviendas que tenía cada una a comienzos de 1996. Se calculó la tasa de crecimiento del número de hogares para el período 1990-1996, de acuerdo con la Encuesta de Hogares que realiza la Dirección General de Estadística y Censos (ahora Instituto Nacional de Estadística y Censos) todos los años, pues ofrece una estimación más actualizada del número de viviendas que la obtenida mediante las tasas de crecimiento calculadas para el período intercensal.

En el Cuadro 1 se presenta la proporción de los hogares para cada región y el total de entrevistas (hogares) realizadas en cada una de ellas.

Cuadro 1

Región	Proporción esperada	Número de Entrevistas en encuesta
Área Metropolitana	0.4508	539
Resto Valle Central Urbano	0.225	270
Resto Valle Central Rural	0.095	113
Resto País Urbano	0.1708	208
Resto País Rural	0.0583	70
Total	1	1.2

La muestra resultante fue autoponderada. Esta distribución corresponde al total del país, excepto los hogares ubicados en rural disperso y con restricciones sobre el nivel socioeconómico, cubriendo los niveles medio-alto/alto, medio-medio y medio-bajo. De esta forma, se estima que el 30% corresponde a hogares de nivel medio-bajo, 45% de nivel medio-medio y 25% de nivel medio-alto/alto. La muestra no incluye el nivel bajo.

Esquema de muestreo

Se utilizó la cartografía de la Dirección General de Estadística y Censos, así como la información básica del marco muestral. La selección de las personas que se entrevistarían se hizo con un diseño muestral probabilístico polietápico, estratificado por zona geográfica. Para la estratificación, se dividieron las viviendas del territorio nacional en cinco grupos, de acuerdo con el marco muestral.

En los cinco estratos se utilizó como unidad de muestreo el segmento censal. En cada uno de los segmentos seleccionados se establecieron bloques compactos de quince (zonas rurales) o diez (zonas urbanas) viviendas, escogidas al azar; en cada vivienda seleccionada se entrevistó a una persona, preferiblemente, el jefe del hogar.

El entrevistador contó con la cartografía detallada del sector para cada conglomerado, donde se señalaron las casas que debía visitar y el orden en que debía hacerlo. La muestra tuvo un tamaño de 1200, lo que garantiza un nivel de confianza del 95% y un error máximo de 2,8 puntos porcentuales.

Trabajo de campo

Antes de iniciar el trabajo de campo, se impartió un curso de adiestramiento para supervisores y encuestadores, en el que se discutió el instrumento y las funciones de los participantes. Luego se

realizó una prueba piloto, para evaluar el cuestionario y la habilidad de los encuestadores para administrarlo y se le hicieron las correcciones necesarias a la encuesta.

El trabajo de campo se llevó a cabo con 16 encuestadores organizados en equipos de cuatro. Cada grupo contó con un supervisor, quien fungió como jefe y fue el responsable de garantizar la calidad de la información recogida. La dirección y coordinación del personal estuvieron a cargo de un Director de Proyectos y un Director de Trabajo de Campo.

Durante el trabajo de campo, la mayoría de los cuestionarios fueron revisados por los supervisores. Cuando llegaban a la oficina, parte de ellos se sometían a una supervisión telefónica, para verificar los datos de identificación y, en general, la realización de la entrevista.

Procesamiento de datos y tabulación

Todos los cuestionarios fueron sometidos a una etapa de crítica de la información para revisar la lógica de las respuestas y corregir las anotaciones defectuosas; luego se codificaron las preguntas abiertas. Tanto la crítica como la codificación y la digitación se realizaron en forma simultánea, de modo que conforme entraban los cuestionarios de los distintos segmentos, se revisaban y digitaban.

Para ingresar los datos al microcomputador se utilizó el Data Entry del paquete estadístico SPSS/Windows, versión 9. Para verificar los cuestionarios y calcular las frecuencias se utilizó este mismo paquete.

ANEXO II

Análisis factorial y de conglomerados

Para analizar en forma exploratoria las baterías de frases sobre cultura tributaria se realizó un análisis factorial y de conglomerados.

Análisis de factores

Este tipo de análisis multivariado permite identificar las dimensiones subyacentes en un conjunto de variables, pues reduce el espacio de atributos constituido por las frases propuestas, a un número más pequeño de factores. Una de las razones para aplicar esta técnica es la identificación de grupos o clasificación de casos sin hipótesis a prori.

Las baterías de preguntas incluidas en el estudio son las que corresponden a las categorías siguientes:

IMP. 16	Elementos que debe permitir una reforma tributaria
IMP. 17	Razones para pagar impuestos
SSO.1	Situaciones en las que se está dispuesto a pagar más impuestos
SS0.2	Disposición a pagar impuestos para financiamiento de programas
STJ.1	Sistema tributario, justicia social y equidad
STJ .5	Corrupción y delitos. Rendición cuentas y responsabilidad social
EST	Sobre el Estado
POD	Sobre concepto hombre fuerte
DEM	Democracia

Todas ellas corresponden a preguntas para medir el grado de acuerdo, en una escala de 4 puntos, donde 1 significa muy de acuerdo y 4 desacuerdo. En general el análisis requiere datos numéricos. El efecto de usar datos ordinales dificulta la interpretación del significado de los factores.

Hay varios métodos para identificar o extraer los factores. En este caso se utilizó el Análisis de componentes principales y la rotación usada fue la Normalización Varimax de Kaiser, que convergió en 21 iteraciones.

La rotación sirve para hacer que los resultados obtenidos del análisis sean más comprensibles y entonces sea más fácil interpretar los factores. La rotación VARIMAX rota los ejes de los factores, lo que tiene el efecto de diferenciar el aporte de las variables originales a los factores extraídos. Es decir, minimiza el número de variables que influyen más en un determinado factor.

El análisis de los componentes principales busca una combinación lineal de variables que maximice la varianza extraída de ellas. Una vez que construye la primera combinación lineal, remueve esa varianza y procede a buscar una segunda combinación lineal, que maximice la proporción de varianza restante, y así sucesivamente. Esto es conocido con el nombre de ejes principales y los factores resultantes no están correlacionados.

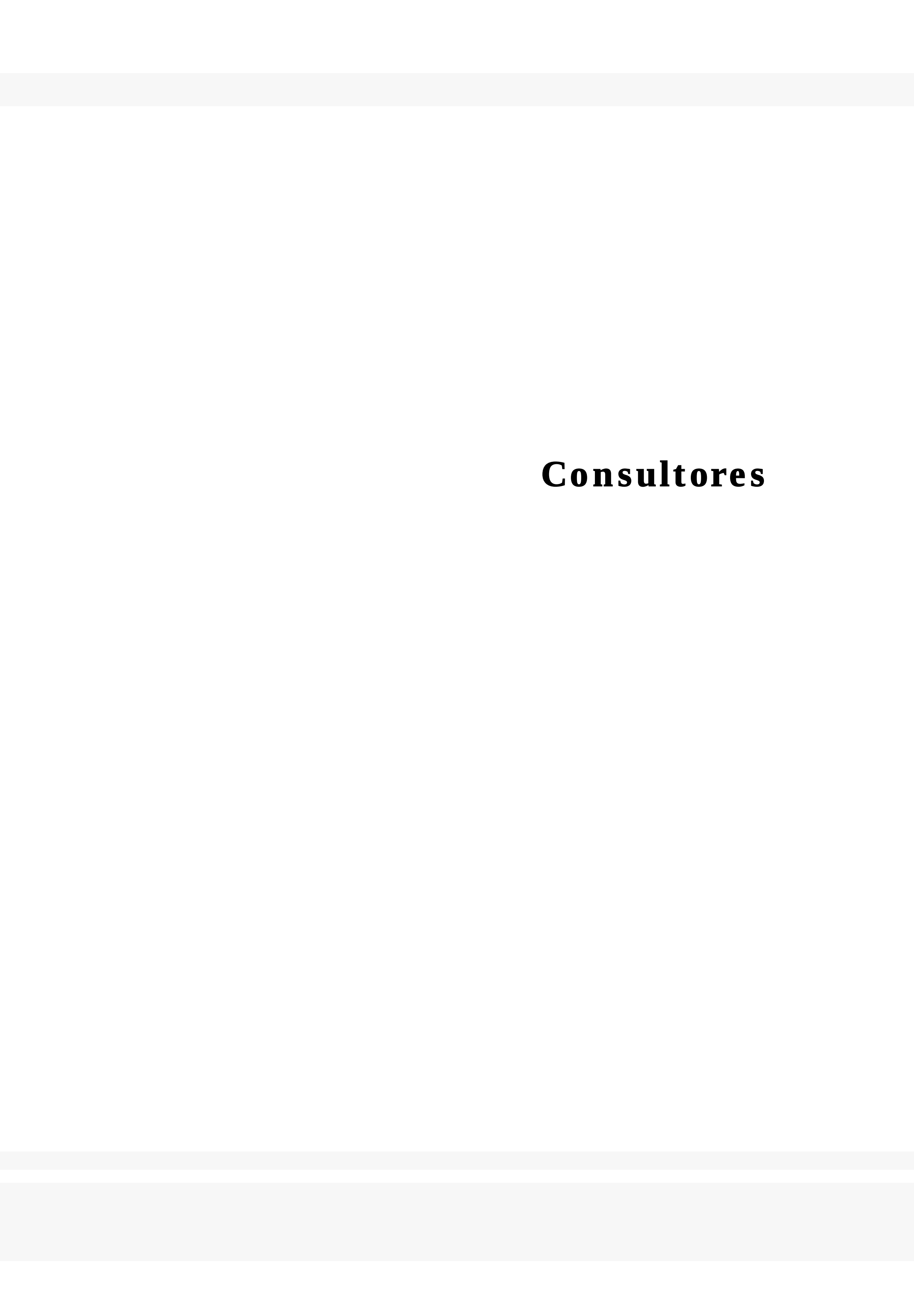
Siguiendo el criterio de Kaiser, se seleccionan los factores más importantes, que corresponden a aquellos componentes con valores característicos (“eigenvalues”) de 1.0 o superiores. Con base en este criterio, el procedimiento identificó 15 factores o dimensiones. Con las ecuaciones de esas 15 combinaciones lineales, se obtuvieron 15 nuevas variables, que forman parte de la base de datos.

Análisis de conglomerados

El análisis de conglomerados se basa en un algoritmo de clasificación que busca grupos relativamente homogéneos de objetos. En este caso, las variables usadas en el análisis, son los puntajes factoriales obtenidos en la fase anterior.

Hay varios métodos para decidir cuáles casos deben ser combinados en cada paso. Se utilizó el método de asociación promedio entre grupos (UPGMA), que se basa en las euclidianas entre pares de casos en diferentes conglomerados. Posterior a esta clasificación se interpretaron los resultados y se nombraron los grupos de acuerdo con sus posiciones en el tema tributario. Adicionalmente, con base en hipótesis sobre el tema, se logró reagrupar

los conglomerados en tres grupos. Mediante el análisis discriminante, se calculó la clasificación correcta del modelo, que alcanza el 93,9% de los casos agrupados originales.



Consultores

Consultores

Fernando Herrero Acosta

Economista. Director e Investigador del Programa Centroamericano para la Sostenibilidad Democrática) y Profesor del Centro Internacional de Política Económica (CINPE) de la Universidad Nacional. Licenciado en Economía por la Universidad de Costa Rica, y Master of Philosophy y Master of Arts en Economía, con especializaciones en Desarrollo y Planificación, de New York University. Bajo su dirección como Ministro de Hacienda (1994-1996) se llevó a cabo el Programa de Modernización Aduanera y se inició la ejecución del Programa de Modernización de la Administración Tributaria. Viceministro de Hacienda y de Planificación Nacional y Política Económica, Asesor Presidencial y del Ministro de Planificación, Embajador de Costa Rica ante la Organización de Estados Americanos y consultor de diversos organismos nacionales e internacionales.

Andrés Rodríguez Clare

Economista. Consultor en economía, y profesor invitado en la Universidad de Harvard (Kennedy School of Government). Ph.D. en Economía de la Universidad de Stanford, un M. A. en Economía de Ohio State University, y un Bachillerato en Economía de la Universidad de Costa Rica. Coordinador del Consejo de Asesores Presidenciales en la Administración Rodríguez Echeverría (1998 - 2002) y ha sido Profesor Asociado en Economía en la Escuela de Negocios de la Universidad de Chicago (1997 -1999), Profesor Asistente en Economía de la Escuela de Negocios de la Universidad de Chicago (1994 - 1997) y consultor de diversos organismos nacionales e internacionales. Ha publicado varios artículos sobre teoría económica, comercio internacional y desarrollo económico en diversas revistas especializadas, tales como American Economic Review, Journal of Political Economy, Journal of Development Economics, Journal of International Economics y Journal of Economic Theory.

Rodrigo Bolaños Zamora

Economista. Es consultor económico y financiero. Obtuvo un Ph. D. en economía de la Universidad de Chicago (1982) con especialidades en finanzas públicas y desarrollo económico, y un M. A. en economía de esa misma Universidad (1976). Especialidades del Ph. D. y M.A.: Finanzas públicas y desarrollo económico. Ministro de Hacienda (1989-90), Viceministro de Hacienda (1984-85), y asesor en el Despacho del Ministro de Hacienda (1977-1978 y 1982-1984).

Profesor de la Universidad de Costa Rica (1977 y 1983) e investigador en la Misión de Reforma Fiscal en Bolivia dirigida por el Profesor Richard Musgrave (1976). Presidente del Banco Central de Costa Rica (1995-1998), Interventor del Banco Anglo Costarricense (1994), Gerente de la Bolsa Nacional de Valores de Costa Rica (1990-95 y 1986-89), Gerente del Banco Central de Costa Rica (1985-86), y consultor del Banco Interamericano de Desarrollo, el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, y la Agencia para el Desarrollo Internacional de los Estados Unidos de América.

Eric Thompson Chacón

Abogado especialista en impuestos. Tiene una Maestría en Derecho de la Universidad de Harvard y una Especialidad en Política Tributaria del Programa Tributario Internacional de la Universidad de Harvard, y es Licenciado en Derecho y Notario Público de la Universidad de Costa Rica. En el Ministerio de Hacienda, fue Asesor Legal de la Dirección General de la Hacienda (1990-1991) y del Despacho del Ministro de Hacienda (1991-1992) y Director General de la Tributación Directa (1993-1994). Consultor de la Universidad de Harvard en proyectos de legislación en República Dominicana (1993) y Bolivia (1994) y del Instituto Centroamericano de Administración de Empresas sobre tendencias de reforma tributaria en Costa Rica y Guatemala (2001). Profesor universitario en Derecho Tributario en la Universidad para la Cooperación Internacional, en la Maestría de Derecho Público de la Universidad Autónoma de Centroamérica (UACA), en la Maestría de Derecho Notarial y Registral de la Universidad de Costa Rica y en la Maestría de Derecho de la Universidad Estatal a Distancia.

Ronald Garita López

Abogado. Es litigante y consultor de empresas, en temas de Derecho del Comercio Internacional y Derecho Aduanero, y Miembro Suplente del Tribunal Aduanero Nacional. Es Máster en Derecho del Comercio Internacional de la American University, Washington D.C., y Licenciado en Derecho de la Universidad de Costa Rica. Consultor externo del Proyecto de Aduanas del Centro Latinoamericano para la Competitividad y el Desarrollo Sostenible (CLACDS) del INCAE, y del Ministerio de Hacienda en el tema de valoración aduanera. Fue miembro del grupo redactor de la Ley General de Aduanas de Costa Rica y su Reglamento y coordinador del área de comercio exterior del Programa de Modernización de Aduanas de Costa Rica. En la negociación del Tratado de Libre Comercio Costa Rica-México, fue asesor del Ministerio de Comercio Exterior en temas normativos y miembro del grupo de negociadores.

Jorge Cornick Montero

Economista. Consultor en economía y en comunicación corporativa e institucional. Es Ph.D. en Economía Agrícola de la Universidad de Wisconsin, Madison, y Master of Arts en Economía Agrícola de la misma universidad. Es Licenciado en Economía de la Universidad Nacional de Costa Rica. Fue asesor del Ministro de Hacienda (1996 – 1998) en reforma tributaria y reforma de la administración tributaria, y Director del Programa de Modernización de la Administración Tributaria (1996 – 1998). Ha sido consultor del Banco Interamericano de Desarrollo en temas tributarios, miembro del Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero (1998 – 2002) y asesor estratégico en comunicaciones corporativas e institucionales, con énfasis en temas de política pública.

Juan Carlos Barahona Martínez

Administrador de empresas. Es Director Adjunto e Investigador Senior del Centro Latinoamericano para la Competitividad y el Desarrollo Sostenible del Instituto Centroamericano de Administración de Empresas. Posee una Maestría en Administración de Empresas con énfasis en Banca y Finanzas del Instituto Centroamericano de Administración de Empresas. Dirigió los proyectos de Reforma del Sistema de Aduanas de Centroamérica y de promoción del Corredor Logístico Centroamericano, en un programa regional ejecutado por el Instituto Centroamericano de Administración de Empresas y la Universidad de Harvard (1996-2000). Y ha sido consultor del Banco Mundial en evaluación del fortalecimiento institucional.

Miguel Gutiérrez Saxe

Coordinador del Proyecto Estado de la Nación en Desarrollo Humano Sostenible, del Consejo Nacional de Rectores y la Defensoría de los Habitantes y del proyecto centroamericano que produce el Informe sobre Desarrollo Humano de Centroamérica. Consultor, en el ámbito nacional e internacional, en materia de política social y procesos de concertación. Fue Director de la Oficina de Programación de la Universidad Nacional y Miembro del Consejo Universitario de esa universidad en dos períodos. Es autor de varias publicaciones en temas de realidad nacional, ajuste estructural, accesibilidad a la vivienda, reforma de la educación superior,y asuntos tributarios, entre otros. Es Licenciado en Economía de la Universidad de Costa Rica.

Marcela Román Forastelli

Economista. Es consultora, investigadora, coordinadora de equipos de investigación y editora técnica en el Proyecto Estado de la Nación de Costa Rica (1994-2002). Asesora del Informe del Estado de la Región y capacitadora en temas de desarrollo humano sostenible en Centroamérica. Licenciada en Economía y candidata a Master en Economía de la Salud de la Universidad de Costa Rica. Ha realizado cursos de especialización en Costa Rica, Colombia, Francia y España, sobre temas de desarrollo humano, desarrollo agrícola, cooperación internacional, género, y evaluación de proyectos. Ha sido consultora del Instituto de Investigaciones en Ciencias Económicas de la Universidad de Costa Rica, de la Fundación CR-USA, del Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura, y de la Agencia de Dinamarca para el Desarrollo Internacional.

Carlos Sojo Obando

Sociólogo. Director de la Sede Académica de la Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales en Costa Rica. Tiene un Doctorado en Ciencias Sociales de la Universidad de Utrecht, Holanda y obtuvo la Maestría y el Bachillerato en Sociología de la Universidad de Costa Rica. En el ámbito de la sociología política ha trabajado en el tema de la vinculación entre los procesos económicos y su impacto en las instituciones sociales y el Estado. Sus ámbitos de especialidad incluyen temas como exclusión social, pobreza, dinámica sociopolítica de las reformas económicas, gobernabilidad democrática, y diálogo social. Ha sido consultor del Banco Mundial, el Banco Interamericano de Desarrollo, el Sistema de Naciones Unidas, la Unión Europea y diversas fuentes de cooperación internacional. Ha publicado numerosos libros y artículos especializados.

Roy Rivera Araya

Sociólogo. Es Profesor Investigador de la Sede Académica de la Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales en Costa Rica, y profesor catedrático de la Escuela de Antropología y Sociología de la Universidad de Costa Rica. Tiene un Doctorado en Sociología de la Universidad de Lovaina en Bélgica, una Maestría en Sociología de la Universidad de Costa Rica y un Bachillerato en Antropología de la misma universidad. Ha trabajado en los temas de cultura política y representaciones sociales. Su ámbito de especialidad es la descentralización y la gestión local. Es autor de numerosos libros y artículos especializados sobre políticas públicas, representaciones sociales y cultura política.

Guillermo Monge Guevara

Ingeniero civil. Es investigador del Programa Centroamericano para la Sostenibilidad Democrática. Obtuvo su título de ingeniero civil en la Universidad de Costa Rica, donde también ha cursado estudios de Maestría en Ciencias Políticas. Como consultor e investigador, sus principales áreas de trabajo han sido la política tecnológica, la política social, la competitividad empresarial, y más recientemente, la reforma aduanera en Centroamérica. Ha sido consultor del Instituto Centroamericano de Administración de Empresas, el Banco Centroamericano de Integración Económica, el Fondo de las Naciones Unidas para la Niñez y la Adolescencia, el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, y otros organismos internacionales. Fue funcionario del Ministerio de Planificación (1982-1990) e investigador del Instituto de Investigaciones en Ciencias Económicas (1987-1991). Fue asesor del Presidente de la República (1994-1997) y de los Ministros de Información y Planificación Nacional (1994-1998).

José Edo. Angulo Aguilar

Economista. Master en Economía Empresarial del Instituto Centroamericano de Administración de Empresas y Licenciado en Economía con especialización en Finanzas y Estadística de la Universidad de Costa Rica. Consultor de empresas. Director de Proyectos en la Bolsa Nacional de Valores (1990- 1993). Fue economista investigador en el Banco Central de Costa Rica (1985 - 1989) y Jefe de la Sección de Formación de Capital de la Dirección General de Estadística y Censos en el Ministerio de Economía (1981-1984). Ha sido profesor en la Universidad de Costa Rica, en la Universidad Autónoma de Centroamérica, en la Bolsa Nacional de Valores de Costa Rica, y en Progresec - INCAE en Ecuador.

Jorge Madrigal Badilla

Economista. Investigador en economía en el Banco Central de Costa Rica. Magister en Economía de la Pontificia Universidad Católica de Chile, y Licenciado en Economía de la Universidad de Costa Rica. Es especialista en macroeconomía aplicada y se ha desempeñado como profesor universitario.